



IDEFISC

LETTRE TRIMESTRIELLE D'INFORMATION JURIDIQUE



33^{ème} ANNÉE - N° 127

JUIN 2024

BUREAU DE DÉPÔT BRUXELLES 5

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

Editorial

Il faudra payer pour les emprunts d'hier ... et de demain

Quel triomphalisme que celui de l'annonce, en septembre dernier, d'un emprunt de 22 milliards par l'Etat belge ! Notre pâle ministre des finances, qui avait lamentablement échoué dans son projet de réforme fiscale, annonçait enfin un « succès ». Celui-ci consistait à endetter l'Etat encore plus, à concurrence d'une somme monstrueuse, moyennant un avantage fiscal discriminatoire, et pour une durée très brève, d'un an.

Nous l'avions annoncé dans *Idefisc* à l'époque : le problème c'est que les emprunts, cela doit se rembourser, et qu'en l'occurrence le remboursement viendra à échéance très rapidement, soit en septembre prochain.

D'où une première préoccupation : celle des banques et des compagnies d'assurances, qui voudraient bien récupérer le pactole qu'elles avaient dû lâcher à l'époque. D'où le lancement de deux produits, qui peuvent néanmoins être efficaces, dont des bons de caisse à un taux de 3 % moins un précompte, soit 2,1 %, identique au dernier emprunt d'Etat. Avec, il est vrai, une moindre liquidité des titres. Mais, enfin, on peut espérer que la concurrence jouera entre les banques, et donc au profit de l'épargnant-consommateur.

L'autre préoccupation est évidemment celle de l'Etat, qui annonce déjà l'émission d'un nouvel emprunt. Mais, comme on ne voit pas comment il parviendra à décider, en affaires courantes, une exonération du précompte, le ministre sera bien embarrassé et, dès le départ, l'émission se révèle sans surprise être un

flop comme celui de l'emprunt destiné au public il y a quelques mois et qui n'a presque rien rapporté. On ne prête à l'Etat que si on obtient des avantages fiscaux ...

Il faudra donc que l'essentiel provienne de nouveaux emprunts auprès des marchés, pour rembourser le capital de l'emprunt de septembre et, bien sûr les intérêts. Puisque notre Etat n'est pas capable de trouver de l'argent autrement qu'en taxant et en empruntant. Et il est bien connu que « les emprunts d'aujourd'hui sont les impôts de demain ».

Tout cela dans un contexte où on parle de 20 milliards de déficit, qu'on ne sait comment combler. Il y a évidemment ceux, à gauche et quelques économistes, qui voudraient encore augmenter les impôts Et puis il y a très peu de monde, en politique, qui prescrit ce qui devrait vraiment être fait : réduire les dépenses.

Pauvre contribuable belge. Pauvre de devoir payer, et, à ce rythme, sans doute pauvre tout court à brève échéance.

Typhanie AFSCHRIJFT



Coups de griffe de l'ours

Les impôts rapportent ? Un biais langagier

Sans cesse, la presse nous rapporte que des partis politiques, pratiquement tous, annoncent qu'une mesure figurant dans leur programme électoral va « rapporter » un certain nombre de milliards, ou de centaines de millions.

La réalité est qu'un impôt ne rapporte jamais rien dans son ensemble. Tout ce qui est perçu par l'Etat, ou un autre pouvoir, est toujours payé par quelqu'un, c'est-à-dire les contribuables.

La réalité peut être exprimée tant par les termes « l'impôt va rapporter » que par « l'impôt va coûter ». C'est seulement une question de prise de position dans le débat.

Il est donc tout aussi légitime de dire « l'impôt va coûter » que « l'impôt va rapporter ».

Ce qui, par contre, est édifiant, c'est que la totalité des partis politiques utilise toujours les termes « l'impôt va rapporter », et qu'il en est de même de tous les journaux.

Voici donc un des éléments du problème belge : tout est toujours apprécié en fonction des intérêts du Pouvoir, l'Etat, et au détriment des contribuables, parce que tant les partis politiques que les journalistes se placent systématiquement du côté de ceux qui lèvent l'impôt, au détriment de ceux qui créent les richesses.

Lorsqu'on constate une telle mentalité, on se rend compte de la raison profonde pour laquelle les impôts ne cessent d'augmenter.

L'ours mal léché

Table des matières

Nouvelles obligations déclaratives des locataires	1
La vraie portée de l'arrêt de la Cour constitutionnelle sur les droits d'auteur en matière fiscale	3
La taxe communale sur les résidences secondaires à la côte belge : de nouvelles victoires pour les propriétaires !	4
La holding en tant qu'instrument d'abus fiscal	5
Prudence en ce qui concerne le test de présence physique pour les rémunérations luxembourgeoises	7
La Belgique alourdit le régime des « CFC » : une mauvaise nouvelle pour les sociétés mères belges	8
Personnes mariées : résidences fiscales distinctes ?	9
Procédure pénale : modifications des délais de prescription et de la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité	11
Ventilation de la plus-value réalisée entre le bâtiment et les travaux de transformation : la Cour de cassation valide le point de vue du Service des décisions anticipées	13
Nouveauté en matière d'enregistrement des baux d'habitation en Région bruxelloise	15
La résidence fiscale : l'importance du critère du siège de la fortune	17
Les nouvelles règles CFC : les précisions	19
L'accroissement d'impôt de 10 % peut être réduit à 1 %	21
Où vont partir les « non dom » ?	22



Angélique PUGLISI

Nouvelles obligations déclaratives des locataires

1. La loi du 28 décembre 2023 « portant des dispositions fiscales diverses » a introduit de nouvelles obligations d'informations dans le chef des locataires de biens immobiliers et des titulaires de droits réels d'usage sur un bien immobilier (emphytéose, superficie ou autres droits réels d'usage dont l'usufruit).

A partir de l'exercice d'imposition 2024 (et donc pour les loyers versés en 2023), ceux-ci devront, dans certains cas, joindre à leur déclaration d'impôt une annexe 270 MLH pour pouvoir déduire les loyers payés et les indemnités versées en tant que frais professionnels.

2. L'objectif du législateur fédéral est de vérifier l'exactitude des déclarations des propriétaires en recoupant les informations transmises par les locataires avec celles déclarées par les propriétaires.

En effet, le régime fiscal applicable aux loyers reçus par un bailleur, personne physique ou morale (soumise à l'impôt des personnes morales) est différent selon l'usage que le locataire fait du bien. Si un particulier loue un bien à des fins privées, le bailleur est imposé sur la base du revenu cadastral indexé majoré de 40 %. Dans le cadre

d'une utilisation professionnelle du bien loué, le bailleur est taxé plus lourdement sur le loyer net (qui correspond au loyer réel diminué d'un forfait de charges).

Pour éviter cette imposition plus élevée, les baux privés prévoient souvent que les locataires ne peuvent pas utiliser le bien pour l'exercice de leur activité professionnelle. Néanmoins, il arrive que le locataire ignore cette interdiction et déduise néanmoins le loyer, ce qui peut entraîner, en cas de contrôle, un redressement fiscal dans le chef du bailleur.

Les nouvelles obligations déclaratives des locataires permettront d'éviter cette situation grâce au recoupement de données.

3. L'ajout de l'annexe 270 MLH est obligatoire si le locataire ou le titulaire d'un droit réel d'usage est une personne morale et qu'elle est tenue de déposer une déclaration à l'impôt sur les revenus. Il en est également ainsi pour les locataires personnes physiques, mais uniquement si elles veulent déduire à titre de frais professionnels les loyers ou les indemnités versées.

L'obligation déclarative n'est pas applicable aux loyers assimilés à la livraison de biens ou à des prestations de services, effectuées par un assujetti à la TVA établi sur le territoire de la Communauté européenne, pour lesquelles une facture ou un document en tenant lieu a été établi.

Lorsque le bail a été enregistré, gratuitement car le bien est destiné exclusivement au logement d'une famille ou d'une personne, et que le locataire utilise quand même le bien à des fins professionnelles, le loyer ne sera en tout état de cause pas déductible à titre de frais professionnels. Par conséquent, même dans ce cas, le bailleur privé ne sera imposé que sur la base du revenu cadastral indexé, majoré de 40 %.

Une exception est prévue lorsque le bien immobilier est loué par un contribuable dans le seul but de loger un ou plusieurs travailleurs ou dirigeants d'entreprise et, le cas échéant, leur famille, en vertu d'une obligation légale ou contractuelle. Cette exception vise le cas où une société, par exemple, loue un bien immobilier

Si l'obligation de déclaration n'est pas respectée, le loyer et l'avantage locatif ne seront pas déductibles au titre de frais professionnels dans le chef du locataire.

pour le mettre à disposition de son dirigeant d'entreprise ou d'un cadre et où elle fait enregistrer le contrat de bail gratuitement (loyer portant sur une habitation exclusivement privée).

4. L'annexe n°270 MLH devra reprendre les informations suivantes selon l'article 307, § 2/2 du code des impôts sur les revenus:

- Les données d'identification du bailleur ou du nu-propriétaire du bien, à savoir :

- son nom, prénom, adresse, numéro d'identification au registre national, le cas échéant à la Banque Carrefour des Entreprises s'il s'agit d'une personne physique.

- la dénomination et adresse du siège social et numéro d'identification à la Banque Carrefour des Entreprises s'il s'agit d'une personne morale.

- L'adresse du bien.

- Le montant des indemnités locatives concernées comprenant le loyer et les avantages locatifs.

- Les montants déduits au titre de frais professionnels.

5. Si l'obligation de déclaration n'est pas respectée, le loyer et l'avantage locatif ne seront pas déductibles au titre de frais professionnels dans le chef du locataire.

6. En conclusion, la nouvelle obligation déclarative qui s'applique au locataire n'a

pas uniquement un impact sur la situation des locataires qui ne peuvent plus déduire les loyers en tant que frais professionnels s'ils ne joignent pas l'annexe 270 MLH à leur déclaration fiscale. Elle a également pour effet que les bailleurs confrontés à des locataires qui ne respectent pas l'interdiction d'affectation professionnelle de leur bien ne soient pas taxés sur une base imposable plus élevée, à savoir les loyers réels diminués du forfait de charges.

Angélique PUGLISI





Typhanie AFschrift

La vraie portée de l'arrêt de la Cour constitutionnelle sur les droits d'auteur en matière fiscale

La Cour constitutionnelle a rendu un arrêt du 16 mai 2024, qui rejette deux recours en annulation introduits par des contribuables contre les dispositions de la loi du 26 décembre 2022 par lesquelles le législateur a limité le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur.

Le motif de ce rejet est que la Cour considère que le législateur pouvait, sans enfreindre la Constitution, décider que les titulaires de droits intellectuels sur des programmes informatiques ne pourraient plus bénéficier du régime fiscal plus avantageux réservé aux bénéficiaires de droits d'auteur.

Elle en déduit dès lors qu'il n'y a pas eu de discrimination à leur égard.

Dans la mesure où la Cour constitutionnelle a décidé que, s'il faut interpréter la loi comme excluant les bénéficiaires de programmes informatiques du régime des droits d'auteur, il n'y a pas de violation de la Constitution, il s'agit d'une décision qui s'impose à tous.

Le rôle de la Cour constitutionnelle est en effet de vérifier la conformité des normes à la Constitution, et rien d'autre.

Le pouvoir de la Cour constitutionnelle s'arrête toutefois là. Lorsque la Cour fait une interprétation d'une disposition légale, elle peut donc décider

que, dans cette interprétation, un texte légal viole ou ne viole pas la Constitution.

Ces tribunaux restent libres de considérer que, même sous l'empire de la nouvelle loi, les bénéficiaires de droits sur des programmes informatiques peuvent encore bénéficier du régime plus avantageux des droits d'auteur.

En revanche, l'interprétation que fait la Cour constitutionnelle d'une disposition légale ne s'impose pas aux Cours et tribunaux de l'ordre judiciaire. Ceux-ci ne doivent respecter le point de vue de la Cour constitutionnelle que dans le cadre du pouvoir exclusif de celle-ci, qui est le contrôle de la constitutionnalité des lois.

En d'autres termes, les Cours et tribunaux, puis, des Chambres fiscales des tribunaux de première instance jusqu'à la Cour de cassation ont parfaitement le droit d'interpréter les dispositions de la loi du 26 décembre 2022 d'une autre manière que l'a fait la Cour constitutionnelle.

Ces tribunaux restent libres de considérer que, même sous l'empire de la nouvelle loi, les bénéficiaires de droits sur des programmes informatiques peuvent encore bénéficier du régime plus avantageux des droits d'auteur.

Une telle interprétation, donc différente de celle de la Cour constitutionnelle est d'autant plus vraisemblable que les arguments retenus par la

Cour constitutionnelle dans l'interprétation qu'elle a choisie sont loin d'être décisifs : ils se limitent à l'analyse des travaux parlementaires, c'est-à-dire essentiellement de l'exposé des motifs contenant le point de vue du ministre, et ce sans tenir compte de la règle fondamentale suivant laquelle on ne peut recourir aux travaux préparatoires que dans l'obscurité de la loi.

Contrairement à ce qui semble avoir été dit dans les premières réactions à cet arrêt, la controverse sur l'applicabilité du régime des droits d'auteur en matière de programmes informatiques est donc loin d'être résolue.

Typhanie AFschrift



Laure VANDE PUTTE

La taxe communale sur les résidences secondaires à la côte belge : de nouvelles victoires pour les propriétaires !

Dans un précédent article (Idefisc n°123), nous nous étions penchés sur la taxe communale visant les propriétaires de secondes résidences dans certaines communes de la côte belge.

Pour rappel, cette taxe, établie à Knokke-Heist, Coxyde et La Panne, ne vise que les propriétaires de secondes résidences et non les personnes domiciliées dans ces communes.

La Cour d'appel de Gand a déjà déclaré dans plusieurs arrêts que la taxe établie à Knokke est illégale.

Cette même Cour a réitéré sa position dans deux arrêts du 12 septembre 2023 (RG n° 2023/5709 et 2023/5723).

Dans chacun de ces arrêts, elle en revient à la conclusion que la justification avancée par l'administration fiscale n'est pas suffisante pour justifier une différence de traitement, ce qui la rend discriminatoire.

Dans son arrêt du 21 décembre 2023 (F.22.0138.N), la Cour de cassation a confirmé l'arrêt du 21 décembre 2021 rendu par la Cour d'appel de Gand concernant la commune de La Panne, arrêt qui jugeait la taxe illégale. Nouvelle victoire donc pour les propriétaires de secondes résidences !

Cette confirmation était nécessaire puisqu'un arrêt de la Cour d'appel

de Gand venait de semer le doute en ce qui concerne la commune de Coxyde.

En effet, dans son arrêt du 31 octobre 2023, la Cour d'appel de Gand a modifié sa position : pour la première fois depuis des années, la Cour constate que la justification avancée par l'administration fiscale suffit à justifier une différence de traitement entre un résident et un non-résident de la commune de Coxyde.

Les critères pris en compte par la Cour d'appel de Gand sont les suivants :

- Coxyde a introduit en 2020 une taxe généralisée qui vise ses résidents (168 € pour 2020).

Toujours pour Coxyde, elle juge la taxe illégale parce que discriminatoire. Elle rejette ainsi l'argument de la commune, lequel est que l'objectif de la taxe est de compenser les investissements qu'elle doit réaliser dans des logements sociaux et plus abordables.

L'existence de cette taxe permettrait de « lever » la discrimination, bien qu'elle soit 7 fois moins élevée que la taxe visant les propriétaires de secondes résidences ;

- la taxe communale prévue par la commune de Coxyde prend comme critère la domiciliation du résident au 1er janvier et est expliquée dans le préambule du règlement-taxe comme une mesure de protection de la résidence permanente

L'explication avancée par l'administration fiscale est la suivante : ce ne sont pas les secondes résidences qui sont visées par la taxe, mais bien les immeubles dans lesquels personne n'est domicilié de façon permanente au 1er janvier. Le but de la taxe serait de réinvestir les recettes récoltées dans la réalisation de logements sociaux et abordables, suite à la hausse du marché de l'immobilier dans la commune. Cette hausse résulterait de la présence de beaucoup de logements vides à l'année. Cette explication serait suffisante à justifier la discrimination ainsi créée.

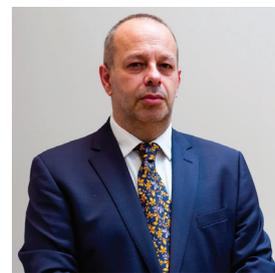
Cette position de la Cour d'appel de Gand fut de courte durée, puisque cette juridiction a rendu, le 6 février 2024, un arrêt déclarant la taxe illégale, alors que des arguments similaires étaient invoqués.

La Cour était cette fois-ci autrement composée.

Toujours pour Coxyde, elle juge la taxe illégale parce que discriminatoire. Elle rejette ainsi l'argument de la commune, lequel est que l'objectif de la taxe est de compenser les investissements qu'elle doit réaliser dans des logements sociaux et plus abordables.

Le combat n'est donc pas terminé à ce sujet et nous conseillons aux propriétaires d'un bien à la côte belge de continuer à contester la taxe, chaque année s'il le faut.

Laure VANDE PUTTE



Spyridon CHATZIGIANNIS

La holding en tant qu'instrument d'abus fiscal

La notion d'abus fiscal en matière d'impôt sur les revenus a été introduite dans le Code par la Loi-programme du 29 mars 2012 qui a modifié l'article 344, §1er, du C.I.R. '92.

Cette disposition prévoit l'inopposabilité à l'administration fiscale d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques au cas où, par le biais desdits actes ou ensemble d'actes, le contribuable réalise, en violation des objectifs d'une disposition (déterminée) du Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, une opération par laquelle

- soit, il se place, en-dehors du champ d'application de cette disposition ;
- soit, il prétend à un avantage fiscal prévu par ladite disposition agissant dans le but premier de l'obtenir.

Si l'administration parvient à

déterminer la disposition en cause et l'objectif précis de celle-ci, il appartiendra au contribuable de prouver que le choix de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques qu'il aura accompli(s) se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter le prélèvement fiscal qu'il devrait normalement subir.

Si le contribuable ne parvient pas à rapporter la preuve contraire dont il assume la charge, la base imposable et le calcul de l'impôt seront « rétablis » de manière à ce que l'opération soit soumise à l'impôt conformément à l'objectif ainsi bafoué de la loi, comme si l'abus n'avait jamais eu lieu.

C'est dans ce contexte que s'inscrivait l'arrêt du 17 octobre 2023 de la Cour d'appel d'Anvers dont il sera question ci-après : cette décision présente un intérêt car il confronte l'abus fiscal de l'article 344, §1er, du Code, à une opération parfois utilisée par certains actionnaires d'une société opérationnelle dans le but de retirer les liquidités disponibles de celle-ci tout en évitant le paiement du précompte mobilier.

Pour ce faire, il suffit, pense-t-on souvent, aux actionnaires de la société opérationnelle disposant de réserves distribuables de créer une société holding et de céder à celle-ci leurs actions à titre onéreux.

Le plus souvent, la société holding nouvellement constituée n'aura pas les liquidités pour payer le prix de la cession mais que cela ne tienne : la créance sur la société sera inscrite au crédit du compte courant des actionnaires.

Par la suite, la société opérationnelle n'aura qu'à distribuer des dividendes à la société holding dans des conditions permettant une distribution exonérée ; devenue ainsi solvable, la société holding n'aura plus qu'à apurer les comptes courants créditeurs en payant le prix des actions aux actionnaires-cédants, toujours en exonération d'impôt si ceux-ci agissent dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

C'est exactement la manière de procéder dont les actionnaires comparaisant devant la Cour d'appel d'Anvers ont fait le choix et en percevant de dividendes



de la société opérationnelle au titre de prix de la cession de leurs actions, ils ont évité le paiement du précompte mobilier.

Leur joie fut toutefois de courte durée, puisque l'administration fiscale a estimé qu'ils avaient commis un abus fiscal et a imposé, par le biais de l'article 344, §1er, du Code le remboursement (en l'espèce : partiel) du compte courant en tant que distribution de dividendes. La Cour d'appel a validé le point de vue de l'administration.

vu que la distribution avait fini par avoir lieu sans paiement du précompte mobilier, que l'article 18, alinéa 1er, 1° du Code avait été violé dans sa finalité et son objet.

D'autre part, la Cour a considéré qu'il ressortait des circonstances de la cause que l'élément subjectif de l'abus fiscal, à savoir la volonté, en l'espèce, de se placer hors du champ d'application de la loi fiscale, était également établi.

réalisé les objectifs économiques et financiers annoncés par les actionnaires en début d'activité.

Le montage paraissait donc artificiel. Cela n'explique toutefois pas que la Cour ait négligé de rechercher la disposition précise dont l'« objectif » aurait été violé, comme elle le devait.

Les contribuables concernés avaient toutefois le droit de tenter de démontrer que l'ensemble d'actes juridiques réalisés était motivé par d'autres raisons que l'évasion fiscale.

Cet arrêt a le mérite de rappeler qu'il ne suffit pas au contribuable de poser des actes formellement conformes à la loi et d'en accepter les conséquences ; encore faut-il que ces actes ou ensembles d'actes ne soient pas abusifs au sens légal.

D'une part, elle a estimé que l'administration avait rapporté la preuve de l'existence de l'élément objectif de l'abus fiscal (dès lors l'existence d'un acte juridique, ou un ensemble d'actes juridiques, qui allai(en)t à l'encontre de l'objectif d'une disposition précise de la loi fiscale) : il s'agissait en l'espèce de la contrariété à l'article 18, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. '92, qui prévoit en substance que les dividendes comprennent tous les avantages accordés par une société aux actions et aux parts bénéficiaires, la notion d'avantages accordés aux actions suggérant d'ailleurs la survenance d'un appauvrissement de la société, correspondant à un enrichissement dans le chef du bénéficiaire de l'avantage.

La Cour a ainsi décelé en l'espèce un appauvrissement de la société opérationnelle, dans la mesure où les réserves de celle-ci avaient été amenuisées suite à la distribution de dividendes opérée, et a estimé,

Il est vrai que les circonstances de la cause étaient plutôt révélatrices du caractère purement instrumental de la société holding ; ainsi, à titre d'exemple, l'on relèvera avec la Cour que :

- la cession des actions avait eu lieu peu de temps après la constitution de la société holding ;
- la convention de cession prévoyait que le paiement du prix se ferait suivant les possibilités financières de la société holding, car celle-ci ne disposait des moyens financiers pour faire face au paiement du prix de la cession ;
- les paiements de dividendes avaient été utilisés pour apurer les comptes courants des actionnaires au fur et à mesure des distributions et ce aux dates auxquelles les dividendes avaient été perçus (...);
- la société holding n'avait déployé aucune autre activité économique, n'avait pas généré des revenus autres que les dividendes reçus et in fine, n'avait jamais

En vain : la Cour n'a pas accueilli l'argument consistant à dire qu'il ne s'agissait pas d'un ensemble d'actes faisant partie d'une chaîne indivisible, pas plus qu'elle n'a estimée fondée la réfutation du caractère artificiel du montage, surtout en raison de l'absence de toute activité économique de la part de la holding.

En l'espèce, les contribuables, qui - cela est vrai - n'avaient pas réellement fourni de grands efforts pour ne serait-ce que préserver les apparences, ont donc succombé et la taxation fut maintenue.

Cet arrêt a le mérite de rappeler qu'il ne suffit pas au contribuable de poser des actes formellement conformes à la loi et d'en accepter les conséquences ; encore faut-il que ces actes ou ensembles d'actes ne soient pas abusifs au sens légal et qu'inversement, ils soient susceptibles de recevoir une justification économique qui ne peut revêtir un caractère purement fiscal, sous peine d'inopposabilité de l'opération réalisée à l'administration fiscale.

Spyridon CHATZIGIANNIS



Prudence en ce qui concerne le test de présence physique pour les rémunérations luxembourgeoises

Nombreux sont les litiges avec l'administration fiscale belge portant sur l'exonération en Belgique des rémunérations recueillies au Grand-Duché du Luxembourg (ci-après, « GDL ») par des résidents belges.

La Cour d'appel de Gand a récemment rendu un arrêt sur la question des preuves requises et acceptables au test de présence physique prévu à l'article 15 du modèle OCDE.

Pour rappel, la Convention préventive de double imposition (ci-après, « CPDI ») conclue entre la Belgique et le GDL prévoit en son article 15, comme la majorité des CPDI, que les salaires des travailleurs sont en principe uniquement imposables dans leur État de résidence, à moins que le travailleur puisse prouver qu'il exerce son activité dans l'État d'emploi. Un avenant à la convention apporte une précision importante selon laquelle l'activité est exercée dans l'État d'emploi lorsque le travailleur y est physiquement présent.

En d'autres termes, le résident belge qui postule l'exemption de son salaire luxembourgeois en Belgique doit apporter la preuve du fait que ces salaires se rapportent à des activités exercées physiquement sur le territoire luxembourgeois.

Dans l'affaire en question, les faits peuvent être résumés comme suit : un salarié, résident belge, travaillait

pour un employeur luxembourgeois dans le domaine de la distribution et la promotion de productions cinématographiques. Il ressortait explicitement de son contrat de travail que le lieu du travail était, en général, situé au siège social au Luxembourg.

Comme preuve de sa présence physique au Luxembourg, le contribuable a apporté, au stade de la phase administrative, une déclaration de son fils, un relevé récapitulatif des jours de présence au Luxembourg ainsi qu'un relevé des opérations bancaires pour les années en cause.

En l'espèce, l'administration fiscale belge a considéré que ces éléments ne suffisaient pas à apporter la

La Cour en conclut que les preuves fournies par le contribuable ne sont pas de nature à prouver sa présence régulière au Luxembourg pour l'exercice de son activité pour les années en cause.

preuve de la présence quotidienne du contribuable au GDL. Les rémunérations n'ont donc pas été exonérées en Belgique.

La Cour d'appel de Gand a donné raison au fisc. Les juges ont indiqué que le contrat de travail ne permettait pas de prouver à suffisance que le contribuable exerçait physiquement ses activités au GDL. En effet, employé en tant que responsable de la logistique, la nature même de ses fonctions ne nécessitait pas que le travail soit effectivement effectué depuis le GDL.

Le fait que les revenus

professionnels aient été imposés au GDL ne prouve pas non plus que le contribuable était physiquement présent au GDL. Il en va de même en ce qui concerne les opérations bancaires effectuées dans cet Etat. La Cour estimait qu'elles étaient trop limitées par rapport aux opérations effectuées en dehors du territoire luxembourgeois.

En outre, compte tenu des liens familiaux et du manque d'objectivité, la déclaration du fils n'était également pas pertinente pour prouver la présence physique régulière au Luxembourg, à défaut d'être accompagnée par d'autres éléments.

La Cour en conclut que les preuves fournies par le contribuable ne sont pas de nature à prouver sa présence régulière au Luxembourg pour l'exercice de son activité pour les années en cause.

Les contribuables belges qui travaillent au Luxembourg sont nombreux à croire qu'il suffit d'apporter la preuve qu'ils ont déjà payé les impôts sur les revenus dans cet Etat pour être exonérés en Belgique.

Or, au regard de l'application stricte des conditions de l'exonération, il convient de se préoccuper de la question de la preuve de la présence physique sur le territoire luxembourgeois. Sans cela, vous risquez d'être doublement taxés.

Océane MAGOTTEAUX
MAHAN SHOOSHTARI



Typhanie AFSCHRIFT

La Belgique alourdit le régime des « CFC » : une mauvaise nouvelle pour les sociétés mères belges

Depuis que la Belgique a dû appliquer la directive ATAD 2016/1164, les sociétés belges contrôlant des sociétés non-taxées ou peu taxées, établies à l'étranger, peuvent dans certains cas être taxées par transparence sur les bénéficiaires de ces sociétés, sans attendre qu'ils soient distribués.

La Belgique, comme les autres Etats, avait le choix entre un modèle B, choisi à l'origine, et un modèle A, plus lourd.

Le ministre des finances, voulant sans doute trouver une dernière occasion d'alourdir la fiscalité belge, a fait voter une loi du 22 décembre 2023, qui implique que la Belgique abandonne le modèle B, pour choisir le modèle A.

Concrètement, le régime continue à s'appliquer pour les sociétés belges détenant une participation d'au moins 50 % du capital ou des droits de vote, directement ou indirectement, dans une société ne payant pas d'impôt, ou en payant très peu. Sont visées dans tous les cas, les sociétés établies dans un pays figurant sur la « liste des juridictions non-coopératives de l'Union Européenne », ou dans un pays figurant dans la liste belge des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Par ailleurs, pour déterminer si la société filiale est bien une CFC entraînant une taxation, il faudra comparer l'impôt qu'elle paie effectivement à celui qui serait dû,

dans les mêmes circonstances en Belgique, en tenant compte, dans la détermination de cet impôt hypothétique, des réductions, déductions et exonérations qui y auraient été applicables.

La charge de la preuve incombe à l'administration. On prévoit qu'il s'agira d'une charge difficile, puisqu'il faudra tenir compte de la comptabilité de la filiale. Le même problème se pose d'ailleurs dans les cas d'application de la « taxe caïman » lorsque la société étrangère est contrôlée par une personne physique.

les holdings. Cela risque bien de changer, compte tenu de la nouvelle attitude de l'administration, et des changements multiples qui conduisent toujours à augmenter les impôts ou les contrôles.

On doit s'attendre à ce que des groupes étrangers, voire même des groupes belges créent des holdings dans des pays plus accueillants, intra-européens (Luxembourg, Pays-Bas) ou des Etats extra-européens disposant d'un bon réseau de conventions (Hong Kong, Singapour, Suisse).

Typhanie AFSCHRIFT

La Belgique a toujours été un pays relativement attrayant pour les holdings. Cela risque bien de changer, compte tenu de la nouvelle attitude de l'administration, et des changements multiples qui conduisent toujours à augmenter les impôts ou les contrôles.

Des cas d'exonération sont prévus, notamment en cas d'exercice d'une activité substantielle par la filiale. Ce type d'activité est défini comme une « offre de biens ou services sur un marché déterminé », en ce compris au groupe lui-même, pour autant que cela se passe aux conditions du marché.

Voilà une nouvelle source de litiges en vue, eu égard aux exigences très floues de la nouvelle législation.

La Belgique a toujours été un pays relativement attrayant pour



Julien LE BRUN

Personnes mariées : résidences fiscales distinctes ?

Alors que la mobilité internationale et l'expatriation sont de plus en plus simples et fréquents, il peut parfois s'avérer particulièrement complexe de déterminer la résidence fiscale d'un contribuable.

A ce sujet, le Service des Décisions Anticipées (« SDA ») a rendu une décision¹ particulièrement intéressante concernant l'appréciation de la résidence fiscale de deux époux.

Notion de résidence fiscale

En Belgique, pour qu'un individu soit imposable à l'impôt des personnes physiques, celui-ci doit pouvoir être considéré comme un « habitant du Royaume ».

Le Code des impôts sur les revenus indique que la notion d'habitant du Royaume recouvre la personne qui a en Belgique son domicile ou à défaut le siège de sa fortune.

- Domicile fiscal

La notion de domicile fiscal est indépendante du domicile en sens civil du terme ou de la nationalité et doit être appréciée dans les faits.

Au sens fiscal, le domicile fait référence au lieu où une personne réside de manière continue et effective, c'est-à-dire le lieu où se trouve le centre de ses intérêts vitaux et familiaux.

Pour faciliter l'examen de cette notion éminemment factuelle, le législateur a prévu deux présomptions.

La première présomption renseigne que la personne qui est inscrite au registre national des personnes physiques est présumée, sauf preuve contraire, être un habitant du Royaume.

La seconde présomption, concerne les personnes mariées et renseigne que le domicile fiscal se situe (sauf pour certaines situations particulières) à l'endroit où est établi leur « ménage », c'est-à-dire le siège du foyer familial. Cette présomption ne supporte pas la preuve contraire sauf application d'une convention préventive de la double imposition.

La qualité d'habitant ou de non-habitant du Royaume des deux époux s'apprécie généralement de manière globale et commune entre

Au terme de son analyse, le SDA confirme que le domicile fiscal des époux n'est pas situé en Belgique, mais en revanche que le siège de la fortune de l'épouse est localisé en Belgique et partant qu'elle doit être considérée comme résidente fiscale belge, contrairement à son époux.

ces derniers. Dès lors, les conjoints sont en principe considérés comme tous les deux habitants ou alors tous les deux non-habitants du Royaume.

- Siège de la fortune

Lorsque, dans les faits, le domicile fiscal d'une personne ne se situe pas en Belgique, celle-ci peut néanmoins être considérée comme un habitant du Royaume si le siège de sa fortune s'y trouve.

Le siège de la fortune s'entend comme l'endroit, caractérisé par une certaine unité, à partir duquel le propriétaire de la fortune la gère ou en contrôle la gestion. Il doit être précisé que le lieu où se situent les biens en tant que tels qui composent la fortune n'est pas pertinent.

Précisons encore que les notions de domicile fiscal et de siège de la fortune constituent deux critères alternatifs et indépendants l'un de l'autre permettant d'établir la qualité d'habitant du Royaume.

Ruling du service des décisions anticipées

La situation soumise à l'avis du SDA concernait deux époux mariés sous le régime de la séparation des biens, partis vivre en France avec leurs enfants pour les besoins professionnels du mari, ce qui emporta comme conséquence une profonde modification de l'organisation familiale.

A la suite de ce déménagement, la famille vit de manière effective en France, ce qui a conduit le SDA à considérer que le critère du « domicile fiscal », lu à la lumière du concept d'unité familiale propre au droit belge, ne permet plus de désigner la Belgique comme pays de résidence fiscale du couple.

De manière subsidiaire, le SDA s'est alors adonné à l'analyse du critère relatif au « siège de la fortune », lequel est, contrairement au critère précédent, applicable isolément à chacun des époux mariés en séparation de biens.

Le SDA est arrivé à la conclusion que le siège de la fortune de l'épouse est maintenu en Belgique, compte tenu notamment du fait que celle-ci dispose d'un patrimoine

relativement important, détenu essentiellement par l'intermédiaire de sociétés belges, dont elle est administratrice, ce qui nécessite qu'elle se rende fréquemment en Belgique.

En outre, le SDA fait état d'éléments qui ne semblent pas directement liés à la détermination du siège de la fortune, tels la nationalité belge de l'épouse, le maintien d'une demeure en Belgique ou encore que celle-ci conservera des attaches personnelles, privées et familiales sur le territoire belge.

Enfin, le SDA va puiser un argument supplémentaire dans la convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et la France, en ce que celle-ci n'accorde aucune importance au « mariage »

pour la détermination de la résidence, mais renvoie aux critères de foyer permanent d'habitation, de centre des intérêts vitaux, de séjour habituel et enfin, de nationalité.

Au terme de son analyse, le SDA confirme que le domicile fiscal des époux n'est pas situé en Belgique, mais en revanche que le siège de la fortune de l'épouse est localisé en Belgique et partant qu'elle doit être considérée comme résidente fiscale belge, contrairement à son époux.

Ceci invite à la prudence lors de la détermination de la résidence fiscale puisque, même en cas de départ réel et effectif du territoire belge et d'une domiciliation des époux à l'étranger, il reste envisageable que les conjoints, voire un seul de ceux-ci, reste(nt) soumis à l'impôt des

personnes physiques en Belgique.

Le ruling rendu par le SDA est éclairant à plusieurs égards, en ce qu'il met en exergue la relative complexité qui peut apparaître dans la détermination de la résidence fiscale d'un contribuable, mais également le caractère minutieux de l'examen des faits qui doit être opéré.

Julien LE BRUN





Angélique PUGLISI

Procédure pénale : modifications des délais de prescription et de la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité

1. L'action publique, c'est-à-dire les poursuites pénales encourues à la suite d'une infraction, doit avoir lieu dans un certain délai fixé légalement, que l'on appelle communément le délai de prescription de l'action publique.

La prescription de l'action publique vise, d'une part, à prendre en compte l'intérêt de la paix et de la tranquillité sociale, qui font que les poursuites ne puissent plus avoir lieu après un certain délai et, d'autre part, l'écoulement d'un temps trop long qui favorise la disparition des éléments de preuves et accroît le risque d'erreur judiciaire.

Jusqu'à présent, les délais de prescription variaient selon la nature de l'infraction et se déterminaient non d'après la peine applicable, mais d'après la peine appliquée.

Par ailleurs, il existe des causes de prolongations du délai de prescription : l'interruption et la suspension de la prescription de l'action publique.

L'interruption de la prescription de l'action publique a lieu lorsqu'intervient un acte d'instruction ou de poursuite accompli dans le délai originaire (telles que l'audition de personnes, une plainte avec constitution de partie civile, etc.).

La suspension de la prescription de l'action publique allonge le délai de prescription dans certaines circonstances, notamment pendant l'examen de l'affaire par le juge de fond.

La prescription a pour effet d'éteindre l'action publique à l'égard de tous les auteurs, des co-auteurs et des complices de l'infraction.

2. Une loi du 9 avril 2024 sur le droit de la procédure pénale I est parue au Moniteur belge du 18 avril 2024. Cette loi a pour but de réformer la procédure pénale en ce qui concerne notamment les règles relatives à la prescription de l'action publique. Les nouvelles règles entrent en vigueur le 28 avril 2024. Toutes les procédures pénales non prescrites à cette date seront couvertes par les nouvelles règles.

Les délais de prescription actuellement prévus à l'article 21 du Titre préliminaire du code de procédure pénale sont modifiés. Ils seront désormais plus longs que ceux applicables jusqu'à maintenant.

A présent, l'action publique est prescrite à compter du jour où l'infraction a été commise, après 30 ans, 20 ans, 15 ans, 10 ans ou 1 an, selon la peine d'emprisonnement maximale théorique. Pour les crimes passibles d'une peine d'emprisonnement à perpétuité, le délai de prescription est de 30 ans.

Pour les crimes passibles d'une peine d'emprisonnement de 20 à 30 ans, le délai de prescription est de 20 ans. Pour les crimes passibles d'une peine d'emprisonnement de 5 à 20 ans, le délai de prescription est de 15 ans. Pour les crimes passibles

d'une peine d'emprisonnement de maximum 5 ans, le nouveau délai de prescription est de 10 ans et pour les contraventions, il est de 1 an.

Pour les infractions de fraude fiscale, le délai de prescription applicable sera donc désormais un délai de 10 ans au lieu d'un délai de 5 ans, car l'article 449 du code des impôts sur les revenus qui incrimine la fraude fiscale d'une peine d'emprisonnement de maximum 2 ans est un délit.

3. Les causes d'interruption de prescription sont abolies, cette suppression étant compensée par des délais de prescription plus longs.

La suspension de la prescription est toujours possible mais limitée par l'existence d'un obstacle légal à l'interdiction de l'action publique. En outre, un cas supplémentaire de suspension a été ajouté : le renvoi à la juridiction de jugement. Le délai de prescription est définitivement suspendu à partir du jour où l'affaire pénale est portée devant une juridiction de jugement.

4. La nouvelle loi prévoit également que lorsque le délai raisonnable est dépassé, le tribunal peut prononcer l'extinction de l'action publique alors que, conformément aux anciennes règles de dépassement du délai raisonnable de l'article 21ter du titre préliminaire du code de procédure pénale, le tribunal pouvait seulement décider de prononcer une peine inférieure au minimum légal ou une simple déclaration de culpabilité.

L'extinction de l'action publique implique que le tribunal ne peut prononcer de condamnation, même pour l'action civile. En

matière de fraude fiscale, l'impact est toutefois moindre puisque l'administration fiscale dispose de la possibilité, même si l'action publique s'éteint, de faire entendre la cause fiscale par un tribunal, en vertu de l'article 4bis du titre préliminaire du code de procédure pénale.

5. La loi du 14 avril 2024 vient également modifier la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité visée à l'article 216 du code d'instruction criminelle. Les nouvelles règles sont entrées en vigueur le 2 mai 2024.

Cette procédure, introduite en 2016, visait notamment à désengorger les juridictions pénales, en réduisant la durée de la procédure. Cette procédure était toutefois rarement, voire jamais, appliquée. La modification introduite récemment vise à inciter les procureurs et les auteurs des infractions à privilégier cette voie.

6. La procédure, qui est différente de la procédure de transaction qui a plus de succès, certainement en droit pénal fiscal et qui consiste à éteindre l'action pénale par le versement d'une somme d'argent sans reconnaissance de culpabilité, implique au contraire une reconnaissance de culpabilité de l'auteur en échange d'une réduction de peine. L'accord entre le procureur et l'auteur de l'infraction doit ensuite être homologué par le juge qui vérifiera que l'accord a été valablement conclu.

Les modifications suivantes sont apportées à la procédure, dans le but de la rendre plus attractive.

La procédure pourra être engagée non seulement dans la phase

d'information mais également dans la phase d'instruction lorsque l'enquête est menée par le juge d'instruction. Dans ce cas, l'avis obligatoire et contraignant du juge d'instruction sera nécessaire. Il sera possible d'introduire une procédure de reconnaissance préalable de culpabilité en appel après une condamnation par un juge de première instance.

Pour les infractions de fraude fiscale, le délai de prescription applicable sera donc désormais un délai de 10 ans au lieu d'un délai de 5 ans

La victime se voit attribuer une place importante dans la procédure, ce qui n'était pas le cas auparavant. L'application de la procédure ne pourra, en effet, être autorisée qu'après indemnisation des victimes.

La victime connue sera associée, dès la conclusion de la convention, en ce qui concerne l'importance du dommage causé et son indemnisation. Pour les infractions fiscales ou sociales, l'application de la procédure ne sera possible qu'après le paiement des impôts ou cotisations sociales éludés. L'administration fiscale ou sociale devra préalablement consentir à l'application de la procédure.

7. Comparée à la transaction, la procédure même modifiée et améliorée de la reconnaissance préalable de culpabilité paraît moins attrayante pour les auteurs d'infractions puisqu'elle implique une reconnaissance de culpabilité. Par rapport à la transaction, elle présente toutefois un avantage, à savoir la possibilité de conclure

un accord de reconnaissance de culpabilité en appel, ce qui n'est pas possible en matière de transaction.

Angélique PUGLISI



Huu-Toan NGUYEN

Ventilation de la plus-value réalisée entre le bâtiment et les travaux de transformation : la Cour de cassation valide le point de vue du Service des décisions anticipées

L'article 47 du Code des impôts sur les revenus (ci-après, « CIR ») prévoit la taxation des plus-values réalisées sur des immobilisations corporelles ou incorporelles détenues depuis plus de 5 ans ayant fait l'objet d'un amortissement.

Sur base du commentaire administratif (Com. IR92, n° 47/11), l'une des conditions d'application de l'article 47 du CIR est que l'actif ait eu « la nature d'immobilisation depuis plus de cinq ans, c'est-à-dire sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle [...] depuis plus de 5 ans, à la date de leur réalisation ».

Qu'en est-il en cas de plus-value réalisée sur un immeuble entièrement rénové récemment ? Pourrait-il bénéficier de la taxation étalée prévue à l'article 47 du CIR ?

La question s'était déjà posée devant le Service des décisions anticipées (ci-après, « SDA »). De façon constante, le SDA a estimé que la plus-value réalisée ne pouvait bénéficier du régime de la taxation étalée. L'argument avancé par le SDA se trouvait au commentaire administratif (Com. IR 92, n° 47/14) qui prévoyait que « la date de départ pour le calcul du délai de cinq ans est la date à laquelle le bien ou chacun des éléments de ce bien, qui ont été commandés ou acquis séparément, sont entrés effectivement en possession du contribuable ».

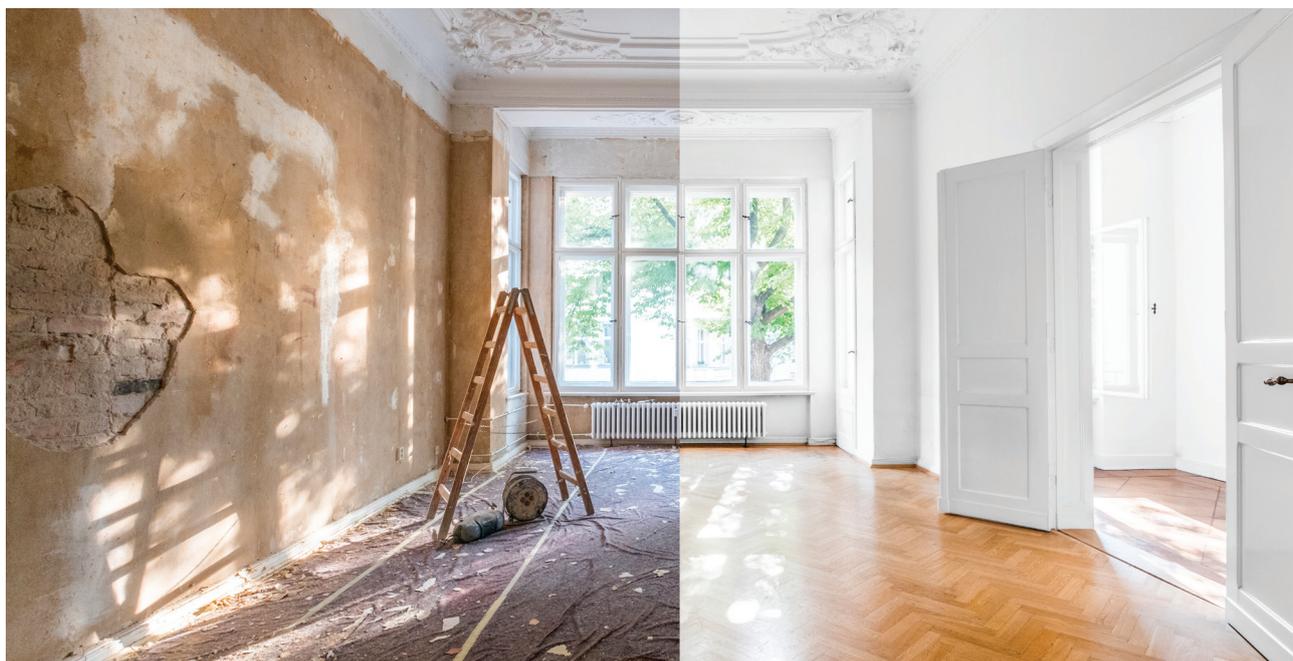
Le SDA en concluait qu'en présence d'un bâtiment ayant fait l'objet de rénovations, il apprécierait distinctement la partie concernant le bâtiment et les travaux de rénovation (la première pourra bénéficier du régime de taxation

étalée tandis que les travaux de rénovation ne pourront pas en bénéficier).

Dans une récente décision (décision anticipée n° 2023.0868 du 12 décembre 2023), le SDA a pu reconfirmer sa position et a estimé que la plus-value réalisée devant être ventilée entre la partie afférente à l'immeuble et celle afférente aux travaux de transformation.

Dans un arrêt récent du 15 mars 2024, la Cour de cassation a indiqué qu'elle suivait la position du SDA et décide que les travaux de transformation doivent elles-mêmes être terminés depuis au moins cinq ans pour pouvoir bénéficier de la taxation étalée de la plus-value telle que prévu par le CIR.

Les faits de la cause peuvent être résumés comme suit : en 1998, la demanderesse en cassation fit l'acquisition d'un immeuble qu'elle revendit en 2006 pour un prix de 6.400.000 euros. Au cours des cinq années précédant sa vente, elle



y effectua des transformations, aménagements et installations pour un montant total d'environ 2.750.000 euros. Suite à cette vente, elle déclara une plus-value d'environ 2.000.000 euros qu'elle souhaite étaler sur son impôt.

Sur base de l'application du principe « l'accessoire suit le principal », la demanderesse en cassation considère que les travaux avaient été incorporés à

La Cour de cassation commence par citer l'article 47, § 1, 2°, du CIR et précise qu'il concerne la taxation étalée de la plus-value réalisée volontairement sur des immobilisations corporelles.

Dès lors, il convient d'analyser le champ d'application de cette notion d'« immobilisations corporelles ». Cette expression a, en vertu de l'article 2, § 1er, 9° du CIR, la signification qui lui est

En conclusion et selon la Cour, la plus-value sur les agencements de constructions, réalisés dans les cinq années précédant l'aliénation d'un immeuble ayant la nature d'immobilisation corporelle, ne peut bénéficier du régime de report de taxation sous condition de remploi prévu l'article 47 du CIR.

Ce nouvel arrêt de la Cour de cassation confirme donc la position suivie par le SDA depuis plus d'une dizaine d'années. En cas de plus-value réalisée sur un bien rénové, il conviendra d'attendre que les derniers travaux soient achevés depuis au moins cinq ans avant de vendre le bien afin de pouvoir bénéficier de la taxation étalée. A défaut, une ventilation devra être faite entre le bâtiment et les travaux de rénovation.

Conformément à son appréciation du droit comptable, la Cour de cassation en conclut que le juge d'appel a légalement justifié sa décision en jugeant qu'il y avait lieu de faire une ventilation entre le bâtiment en lui-même et ses « agencements » et ce, même si les investissements pour l'agencement sont entièrement incorporés dans l'immeuble.

l'immeuble et devaient, dès lors, bénéficier du même sort que celui réservé à l'immeuble acquis il y a plus de cinq ans au moment de son aliénation et auquel ils sont incorporés nonobstant que les travaux aient été réalisés moins de cinq ans par rapport à l'aliénation du bien.

De son côté, l'administration fiscale suit la position du SDA et considère que la plus-value réalisée était éligible à la taxation étalée mais seulement pour la partie se rapportant à des investissements dans des immobilisations corporelles réalisées depuis plus de cinq ans. Un investissement consistant en des travaux apportés à un bâtiment acquis doit être considéré comme l'acquisition d'une immobilisation corporelle et de ce fait, être apprécié séparément concernant la condition du respect du délai de cinq ans. Le même raisonnement doit être suivi lorsque des travaux effectués ont été intégrés dans un bâtiment préexistant.

attribuée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Le droit comptable prévoit que les bâtiments doivent être compris parmi les immobilisations corporelles et que « les constructions édifiées ainsi que leurs agencements qu'une entreprise détient en propriété constituent des immobilisations corporelles, à comptabiliser parmi les actifs immobilisés de son bilan [...] si lesdites constructions et agencements sont affectés durablement par elle à son exploitation ».

Conformément à son appréciation du droit comptable, la Cour de cassation en conclut que le juge d'appel a légalement justifié sa décision en jugeant qu'il y avait lieu de faire une ventilation entre le bâtiment en lui-même et ses « agencements » et ce, même si les investissements pour l'agencement sont entièrement incorporés dans l'immeuble.

Huu-Toan NGUYEN



Nouveauté en matière d'enregistrement des baux d'habitation en Région bruxelloise

Une ordonnance bruxelloise du 25 avril 2024, en vigueur le 1er janvier 2025, prévoit que les propriétaires bailleurs bruxellois devront bientôt enregistrer leur bail d'habitation dans un registre électronique géré par le Service régional de l'enregistrement des baux (Bruxelles Logement), et non plus dans un registre de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (sur la plateforme du SPF Finances MyRent).

Ladite ordonnance a pour effet d'abroger les règles d'enregistrement des baux d'habitation prévues dans le Code fédéral des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après, «C. Enreg.»). À ce titre, elle modifie donc les articles 19,3° et 32,5° du Code Enreg. qui assure l'obligation d'enregistrement et le délai dans lequel l'enregistrement doit avoir lieu.

En d'autres termes, cette nouvelle législation a pour effet de supprimer, pour les bailleurs bruxellois, l'obligation fédérale d'enregistrement.

Sont visés par cette nouvelle ordonnance les baux qui concernent les biens immobiliers destinés à l'habitation. Les autres baux resteront quant à eux réglés par les dispositions fédérales.

Lors de la conclusion d'un contrat de bail portant sur une habitation, le propriétaire-bailleur est légalement tenu d'enregistrer ce bail dans un délai de deux mois

suivant la signature du contrat. Rien n'empêche toutefois le locataire d'en prendre l'initiative.

Cette formalité d'enregistrement est gratuite et son but est de conférer «date certaine», c'est-à-dire que personne ne pourra contester l'existence et la date du bail ayant été enregistré.

Selon les travaux préparatoires de cette nouvelle ordonnance, la mise en œuvre d'un système régional d'enregistrement des baux d'habitation a pour but de lutter contre les loyers abusifs en collectant efficacement les données des baux enregistrés mais également d'améliorer «la lutte contre les logements inoccupés, ainsi que la protection des locataires d'un logement insalubre». L'idée étant d'avoir une image fidèle du marché locatif.

Concrètement, le bailleur (ou le preneur si le bailleur est défaillant) devra déposer électroniquement le bail, ses annexes ainsi que l'état des lieux d'entrée.

Concrètement, le bailleur (ou le preneur si le bailleur est défaillant) devra déposer électroniquement le bail, ses annexes ainsi que l'état des lieux d'entrée. Préalablement au dépôt électronique, le bailleur devra insérer les éléments essentiels du bail et ce, dans le but de soustraire les informations nécessaires aux objectifs poursuivis. Il sera également possible de procéder à l'enregistrement du bail par voie postale ou, sur rendez-vous, au guichet de l'administration fiscale. Un accusé de réception est alors

simultanément envoyé tant au bailleur qu'au preneur.

L'on se souviendra que le projet d'ordonnance avait fait l'objet de dissensions entre la Région bruxelloise et le Fédéral. En effet, au regard de la répartition des compétences, la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles attribue aux régions la compétence de fixer des règles spécifiques relatives aux contrats de bail qui pourront compléter ou s'écarter du droit commun déterminé au niveau fédéral.

Autrement dit, les régions sont compétentes pour fixer les aspects civils de l'enregistrement du contrat de bail. De ce fait, le Conseil d'État a considéré que les droits d'enregistrement auxquels donne lieu l'enregistrement du contrat de bail ne sont pas des imts régionaux et relève donc de la compétence de l'État fédéral.

Le Gouvernement bruxellois estime quant à lui que le législateur fédéral a renoncé à sa compétence fiscale en matière d'enregistrement des baux d'habitation puisque cette formalité ne donne plus lieu à la perception d'un impôt, comme c'était le cas dans le passé. En effet, il résulte de l'article 161, 12°, b) du C. Enreg. qu'un taux zéro est appliqué à l'enregistrement des baux d'habitation. Or, cela n'affecte en rien la nature de l'obligation fiscale qui découle de cette disposition.

Bien que l'objet de l'ordonnance soit d'organiser une centralisation des données relatives aux biens mis en location dans le cadre de baux d'habitation, il n'en reste pas moins qu'une telle mise en œuvre implique le traitement de données à caractère personnel.

C'est pourquoi, l'instauration de ce régime nécessite le respect des principes de nécessité et de proportionnalité. La nécessité de l'atteinte au droit au respect de la vie privée est établie compte tenu des objectifs poursuivis dont notamment, permettre aux agents-inspecteur du Service régional des logements inoccupés d'exercer leurs missions, permettre aux agents du Service d'inspection régionale de lutter contre le mal-logement et la discrimination, etc.

En conclusion, il convient de se rallier à la position du Conseil d'Etat qui rappelle, à juste titre, que le législateur bruxellois

n'est pas compétent pour supprimer l'obligation fédérale d'enregistrement.

La version actuelle de l'ordonnance constitue, selon nous, un excès de compétence de la Région bruxelloise, et comme l'a déjà annoncé le ministre fédéral des finances Vincent Van Peteghem, un recours en annulation sera certainement introduit devant la Cour constitutionnelle.

Océane MAGOTTEAUX
Mahan SHOOSHTARI





Laure VANDE PUTTE

La résidence fiscale : l'importance du critère du siège de la fortune

Le Service des Décisions Anticipées (SDA) a rendu une décision sur la question de la résidence fiscale d'un couple marié (voy. décision anticipée n° 2023.0887 du 19 décembre 2023). Cette décision est particulièrement intéressante puisqu'elle décide que chacun des époux a une résidence fiscale différente.

Monsieur X, de nationalité française et belge, travaille 40% en Belgique et 40% en France à compter de septembre 2023. Il répartit son temps entre les deux pays mais s'est fait radier du Registre national belge. L'essentiel de son patrimoine se compose de participations dans une société belge et dans des sociétés luxembourgeoises, d'options sur titres et de biens immobiliers à l'étranger. Madame Y, de nationalité belge,

jours toutes les deux semaines) et elle revient également pour les fêtes de famille, ses proches y habitant.

En résumé, le couple et sa famille nucléaire résideront en France et auront des liens personnels tant avec la Belgique que la France, mais ces liens seront d'autant plus forts en France, puisqu'ils s'y installeront de façon permanente.

Pour rappel, l'article 2, § 1er, 1°, alinéa 2 du CIR 92 instaure une présomption légale réfragable qui qualifie d'habitant du Royaume la personne qui est inscrite au Registre national belge des personnes physiques.

L'article 2, § 1er, 1°, alinéa 3 du CIR 92 précise que le domicile fiscal des personnes mariées est fixé à l'endroit où est établi le ménage. Le commentaire administratif (Circulaire Ci.RH.241/585.607 (AFER 19/2007) du 12 juillet 2007, point 29) établit une présomption irréfragable (sauf application d'une convention préventive) du

domicile n'est pas en Belgique. Le «domicile» et le «siège de la fortune» constituent deux critères alternatifs permettant d'établir la qualité d'habitant du Royaume au sens du Code des impôts sur les revenus 1992 (commentaire administratif n° 3/4).

En l'espèce, on soutient que le siège de la fortune de Madame se trouve en Belgique, puisque cette fortune est abritée par des sociétés dont le siège se situe en Belgique et dont elle est administratrice. Elle est d'ailleurs amenée à s'y rendre régulièrement, précisément en vue de gérer son patrimoine.

Ce n'est par contre pas le cas de Monsieur, qui réside en France et ne fait « que » travailler 40% du temps en Belgique. Le siège de sa fortune se situe à l'étranger et le centre de ses intérêts vitaux est

De façon générale, le ménage possède son foyer en France, et cela est confirmé par le SDA. Mais le siège de la fortune de Madame se trouve en Belgique.

est administratrice de différentes sociétés et possède plusieurs immeubles en Europe, via ces sociétés, dont le siège est belge. Elle est inscrite au Registre national belge et résidait, avant septembre 2023, en Belgique. Toutefois, à compter de 2023, le couple et sa famille décident d'habiter en France. Afin de gérer son patrimoine, Madame revient régulièrement en Belgique (3-4

domicile fiscal là où le ménage est établi lorsque cela concerne des personnes mariées (concept « d'unité familiale »). Cette présomption est toutefois rattachée au critère du « domicile ». Pareille présomption n'existe pas pour le critère du « siège de la fortune ». En effet, une personne pourrait être résidente fiscale belge si le siège de sa fortune se trouve en Belgique, même si son



en France. Son domicile fiscal est incontestablement en France.

De façon générale, le ménage possède son foyer en France, et cela est confirmé par le SDA. Mais le siège de la fortune de Madame se trouve en Belgique.

Reprenant les termes du Ministre lors des travaux préparatoires, le SDA confirme tout d'abord que la présence d'un couple marié n'empêche pas de prendre en compte le critère du « siège de la fortune » pour apprécier la résidence fiscale des contribuables.

Ensuite, le SDA applique ce critère et tranche :

- Monsieur n'est pas résident fiscal belge, n'ayant ni son domicile, ni le siège de sa fortune en Belgique.
- Madame est bien résidente

fiscale belge, ayant le siège de sa fortune en Belgique, même si elle n'y a pas son domicile, et même si son époux n'y a pas son domicile.

Il est toutefois important de souligner que le SDA prend connaissance d'autres aspects relatifs à la situation de Madame, outre l'endroit où se trouve son patrimoine : une partie de sa famille et ses proches vit en Belgique, de sorte qu'elle y garde une attache importante et qu'elle compte d'ailleurs s'y rendre tout au long de l'année et pour les fêtes. On voit donc une attache, outre pécuniaire, affective avec la Belgique dans le chef de Madame. Le SDA considère que ces liens, purement affectifs, sont déterminants également dans la qualification du « siège de la fortune » de Madame.

Cette décision fait preuve de

souplesse, et est en adéquation avec la société actuelle : deux personnes mariées peuvent avoir des résidences fiscales distinctes et il est possible de passer au-delà du concept d'unité familiale ancré dans notre droit fiscal belge, qui reflète l'idée d'un modèle familial plus traditionnel.

Laure VANDE PUTTE





Angélique PUGLISI

Les nouvelles règles CFC : les précisions

1. La loi-programme du 22 décembre 2023 publiée au Moniteur belge du 29 décembre 2023 a modifié le régime de taxation des CFC (« controlled foreign corporation rules »). Ces modifications s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2024.

Ces règles prévoient que les revenus des filiales étrangères qualifiées de CFC sont imposés dans le chef de la société-mère résidente belge.

La société étrangère doit, pour répondre à la définition de CFC, être contrôlée par une société résidente belge (condition de participation) et satisfaire à une condition de taxation.

2. La condition de participation est satisfaite si la société belge détient, seule ou

avec ses entités associées, plus de 50 % des droits de vote ou au moins 50 % du capital ou des bénéficiaires de la société étrangère.

La loi n'indique pas clairement si l'insertion des mots « entités associées » implique que la société belge doit détenir une participation directe dans la filiale ou si une participation indirecte de 50 % par l'intermédiaire du groupe est suffisante (par l'intermédiaire d'entités ou de personnes associées sans détenir directement une participation).

3. Dans sa notice explicative à la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2024, l'administration fiscale donne à ce sujet quelques précisions utiles.

Pour l'administration fiscale, la condition de participation ne peut être remplie que si le contribuable lui-même possède au moins une action de la société étrangère.

Pour déterminer le pourcentage de participation, il est tenu compte de l'entière de la participation qu'une entité associée détient dans une société faiblement imposée.

Pour l'administration fiscale, la condition de participation ne peut être remplie que si le contribuable lui-même possède au moins une action de la société étrangère.

L'exemple suivant est donné à titre d'illustration :

La société A est une société belge qui détient une participation directe de 10 % dans la société B (une société faiblement imposée) et une participation de 40 % dans la société C. La société C détient



une participation directe de 42 % dans la société B.

Les sociétés A et C sont des entités associées et détiennent ensemble une participation de 52 % dans la société B. Pour déterminer le pourcentage de participation en vue d'apprécier la condition de participation, l'entièreté de la participation de la société C dans la société B est prise en compte, soit 42 %.

Pour l'application du régime CFC, la condition de participation pour la qualification éventuelle de la société B en tant que CFC dans la société A est remplie.

Il en résulte donc que la condition de participation ne peut être remplie que si le contribuable détient au moins une action (c'est-à-dire un droit de vote, une participation au capital ou un droit aux bénéfices) dans la CFC potentielle.

La participation directe de toute

entité associée au contribuable doit être ajoutée à la participation directe du contribuable pour déterminer si l'un des seuils de participation est atteint par le contribuable. La participation de l'entité associée n'est pas proratisée.

L'administration fiscale confirme donc implicitement que la notion de contrôle au sens de la nouvelle législation belge sur les CFC diffère de la définition de cette notion, en vertu du code belge des sociétés et associations.

Il est possible que A ne contrôle pas C en vertu de ce code en raison de sa participation minoritaire et que, par conséquent, elle ne contrôle pas B en vertu de ce même code, mais que B puisse être considérée comme contrôlée par A aux fins de la réglementation fiscale applicable aux CFC.

4. La notice explicative de l'administration fiscale ne répond

pas à toutes les questions que soulève la nouvelle réglementation des CFC. Elle apporte toutefois une aide utile aux sociétés belges faisant partie d'un groupe international, afin de déterminer l'application du régime lors de la préparation de la déclaration d'impôt sur le revenu des sociétés en ce qui concerne la condition de participation directe ou indirecte dans une société étrangère.

Angélique PUGLISI





Océane MAGOTTEAUX — Mahan SHOOSHTARI

L'accroissement d'impôt de 10 % peut être réduit à 1 %

Dans un arrêt récent de la cour d'appel de Gand, le taux d'accroissement a considérablement diminué de 10 % à 1 % sur base du droit international.

En l'espèce, une société avait introduit sa déclaration fiscale avec un mois de retard, ce qui a entraîné une imposition d'office et l'application d'un accroissement de 10 % sur l'ensemble de la base imposable déclarée tardivement. Concrètement, la sanction représente 23.959,85 €.

Pour rappel, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque la déclaration est incomplète ou inexacte,

l'administration fiscale applique un accroissement d'impôts sur les revenus non déclarés régulièrement.

Le juge a dès lors la compétence pour apprécier la proportionnalité de l'accroissement par rapport à la gravité des faits et c'est justement ce qui a été fait dans ce litige.

Le taux varie entre 10 % et 200 %, et dépend de plusieurs circonstances: la bonne/mauvaise foi du contribuable, la gravité de l'infraction et la récidive. 10 % est appliqué en cas de première infraction commise de bonne foi, 50 % en cas de première infraction

commise de mauvaise foi et 200 % pour une fraude grave.

En l'espèce, les juges ont considéré que la sanction appliquée était disproportionnée par rapport à la nature et à la gravité de l'infraction (dépôt tardif d'un mois de la déclaration fiscale).

Ils ont motivé cette modération de l'accroissement sur la base du droit international, plus particulièrement l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, qui prévoit que toute personne a le droit d'être jugée par un tribunal indépendant et impartial, lorsque le litige a pour objet le bien-fondé d'une accusation pénale.

Les sanctions administratives prévues dans le code des impôts sur les revenus ont un caractère pénal au sens de cette disposition internationale. Il ne faut pas s'attacher à la qualification interne.

Le juge a dès lors la compétence pour apprécier la proportionnalité de l'accroissement par rapport à la gravité des faits et c'est justement ce qui a été fait dans ce litige. Le contribuable était d'abord redevable d'accroissements de près de 23.959,85 € et puis, au final, de 2.398,99 €.

C'est une excellente nouvelle pour les contribuables qui ne doivent pas hésiter à porter la problématique d'un accroissement d'impôt devant une juridiction.



MAGOTTEAUX Océane
SHOOSHTARI Mahan



Typhanie AFSCHRIFT

Où vont partir les « non dom » ?

Le gouvernement britannique annonce la fin du régime de la « remittance basis » qui faisait la fortune des « non dom », les « résidents non-domiciliés » étrangers dans le Royaume-Uni.

Depuis des décennies, ceux-ci n'étaient imposés, au Royaume-Uni, que sur les revenus qui provenaient de ce pays, comme les salaires payés par des

Il va de soi que presque aucun d'entre eux ne ramenait jamais de l'argent de l'étranger. Il suffisait de conclure un emprunt auprès d'une entité étrangère pour qu'un tel retrait d'argent ne soit pas taxé.

La suppression de ce régime, même s'il est remplacé par un autre, sans doute beaucoup moins favorable, ouvre les portes toutes grandes de l'émigration fiscale vers d'autres pays que l'Angleterre.

A des conditions certes différentes, mais parfois tout aussi

régime semblable à Chypre. Outre, bien sûr, les « tax holidays » de 10 ans pour les nouveaux résidents israéliens.

Nous suivons tout cela de très près et préparons une brochure spéciale détaillant les différents choix. Celle-ci paraîtra à la rentrée de septembre, mais nous pouvons bien sûr déjà répondre à des questions individuelles d'ici là. Nous organiserons sur le même sujet un colloque au début de l'automne, parce que la question est importante et concerne un grand nombre de personnes.

Pour information, le régime de la « remittance basis » disparaîtra au Royaume-Uni d'ici le 5 avril 2025 et déjà beaucoup de délocalisations se préparent, notamment vers la Suisse et l'Italie.

Pour information, le régime de la « remittance basis » disparaîtra au Royaume-Uni d'ici le 5 avril 2025 et déjà beaucoup de délocalisations se préparent, notamment vers la Suisse et l'Italie.

employeurs britanniques, ou les revenus immobiliers locaux, ou les revenus d'origine étrangère, dans le seul cas où ils étaient retirés en Angleterre.

avantageuses, on trouve la Suisse avec son « impôt sur la dépense », l'Italie avec son impôt forfaitaire de 100.000 €, la Grèce avec des avantages fiscaux exclusifs, et un

Typhanie AFSCHRIFT





IDEFISC



Typhanie AFSCHRIFT



Angélique PUGLISI



Spyridon CHATZIGIANNIS



Julien LE BRUN



Laure VANDE PUTTE



Océane MAGOTTEAUX



Mahan SHOOSHTARI



Huu-Toan NGUYEN

IDEFISC

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

IDEFISC EST PUBLIÉ PAR

Typhanie AFSCHRIFT

AVEC LA COLLABORATION DE

Angélique PUGLISI

Spyridon CHATZIGIANNIS

Julien LE BRUN

Laure VANDE PUTTE

Océane MAGOTTEAUX

Mahan SHOOSHTARI

Huu-Toan NGUYEN

INTERNET

www.idefisc.be

ÉDITEUR RESPONSABLE

Nina RICCI

Rue Lens 13

1000 Bruxelles

PROCHAIN NUMÉRO:

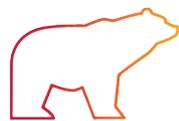
Septembre 2024

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.

MISE EN PAGE

Admax Consulting



IDEFISC

