

5

**L'usage maladroit
de termes à la mode
dans le contexte international**

Ne prenons qu'un exemple : celui de l'article 198, alinéa 1^{er}, 11^o, du C.I.R. 1992 qui refuse, dans certaines circonstances, la déduction des intérêts dont le « bénéficiaire effectif » est soumis à un régime fiscal avantageux.

Il est tentant de penser que les auteurs de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 qui ont introduit cette disposition, ont utilisé la terminologie du modèle de convention préventive de double imposition établi par l'O.C.D.E. Les termes « bénéficiaire effectif » se retrouvent en effet dans la version française de l'article 198, alinéa 1^{er}, 11^o, du C.I.R. 1992 et dans celle des articles 10 à 12 du modèle de l'O.C.D.E. Cependant, la version néerlandaise de l'article 198, alinéa 1^{er}, 11^o, du C.I.R. 1992 utilise les termes *werkelijke verkrijger*, tandis que les textes néerlandais des conventions belges utilisent les termes *werkelijke geniet* ou *uiteindelijk gerechtigde*. Il n'est donc pas certain que le contenu donné à la notion de « bénéficiaire effectif » dans les conventions doit être transposé à l'article 198 du C.I.R. 1992³⁷.

Il est en tout cas maladroit d'utiliser, sans référence et sans définition, un concept conventionnel qui n'a jamais fait l'unanimité quant à son sens et dont l'origine est un texte qui répond à des règles d'interprétation différentes de celle du Code des impôts sur les revenus³⁸.

6

Conclusion

Je laisse la conclusion qu'il faut tirer de ce qui précède au lecteur.

Caroline DOCCLO
Professeure à l'U.Lg. et à l'U.L.B.
Avocat

(37) Voy. cependant, Th. AFSCHRIFT et I. BERTHELOIN, « L'impôt sur les revenus et l'arrêté royal du 21 décembre 1996 », *J.T.*, 1997, p. 353, particulier n° 84; E. SCHOONVLIET, « Debt/equity ratio 7/1: wie zijn de besmette genietters? », *Fiscooloog Internationaal*, 1998, n° 170, p. 1.

(38) Voy. K. VOGEL et R. G. PROKISCH, « Interpretation of Double Taxation Conventions », rapport général, Cahiers, 1993a; Ph. BAKER, « Double Taxation Agreements and International Tax Law », Sweet & Maxwell, 1991, pp. 13 et s. Voy. aussi la belle analyse des termes « bénéficiaire effectif » le 22 avril 2008 par la Cour canadienne de l'impôt (2008 CCI 231), confirmée par la Cour d'appel fédérale le 26 février 2009 (2009 CAF 57). Voy. encore le projet publié par l'O.C.D.E. le 29 avril 2011 « Clarification de la signification du concept de "bénéficiaire effectif" dans le modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E. »; et la réponse faite à ce projet par J. Avery Jones, R. Vann et J. Wheeler, sur le site internet de l'O.C.D.E.

L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus

I

Introduction

1. La matière des impôts sur les revenus n'échappe pas au mouvement profond d'euphémisation¹ des systèmes juridiques des États membres de l'Union européenne. Le Code des impôts sur les revenus² lui-même reflète ce constat, au vu des très nombreuses adaptations qui y ont été apportées afin de satisfaire aux obligations auxquelles la Belgique s'était engagée en signant le Traité de Rome.

Les modifications insérées en vertu du droit européen peuvent être réparties en deux catégories. D'une part, on observe de très nombreuses extensions du champ d'application de certaines dispositions — prévoyant le plus souvent des régimes fiscaux favorables — afin de remédier à des différences de traitement considérées contraires aux principes de libre circulation des personnes, services et capitaux. Il s'agit généralement soit d'extension aux contribuables non-résidents de régimes originaires prévus uniquement pour les résidents (« habitants du royaume »), soit d'extension à des situations transfrontières de régimes limités à l'origine à des situations purement nationales (conditions de territorialité).

D'autre part, l'adoption par le législateur européen de directives en matière d'impôt sur le revenu, principalement dans le domaine de l'imposition des sociétés, a nécessité une révision profonde de certains régimes contenus dans le C.I.R. concernant principalement les réorganisations et la taxation des revenus mobiliers au sein de groupes de sociétés. Même si le droit européen n'imposait des changements que relativement aux aspects transfrontaliers de ces régimes, ces modifications ont naturellement

conduit le législateur belge à adopter des règles identiques pour les situations purement nationales, par souci de cohérence, mais aussi pour éviter d'éventuelles différences de traitement au détriment de ces dernières. Par ailleurs, il convient de souligner l'incidence déterminante de la transposition de directives en matière d'échange international d'informations, de manière générale ou plus spécifiquement ciblée sur les revenus de l'épargne, sur les modifications apportées en matière de pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale eu égard aux informations détenues par les établissements bancaires.

Très probablement, le C.I.R. subira encore d'importants aménagements dictés par l'intégration fiscale européenne. Parmi les réformes à attendre, la plus fondamentale est certainement l'harmonisation de la base imposable de l'impôt des sociétés, telle qu'elle a été proposée par la Commission européenne en mars 2011.

1

**La remise en cause partielle
du critère de la résidence fiscale :
l'extension à certains non-résidents
du régime applicable aux résidents**

2. Dans l'Union européenne, l'abolition des frontières fiscales s'inscrit dans l'objectif premier du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « T.F.U.E. ») à savoir la réalisation du marché intérieur (article 26 du T.F.U.E.).

3. Mis à part les directives d'harmonisation fiscale, le droit européen général conditionne les systèmes fiscaux nationaux. L'interdiction des entraves aux libertés économiques (libre circulation des travailleurs, des capitaux, des services et des marchandises, auxquelles s'ajoute la liberté d'établissement), l'interdiction de taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires (articles 30 et 110 du T.F.U.E.) ou l'interdiction des aides d'État aux entreprises (articles 107 et 108 du T.F.U.E.) sont autant de règles s'imposant aux États membres dans tous les domaines de leurs compétences souveraines, y compris dans leurs législations fiscales. En particulier, la Cour de justice de l'Union européenne a développé une jurisprudence abondante au sujet de l'application des libertés de circulation, dont on observe l'impact direct ou indirect à maints endroits de notre Code des impôts sur les revenus³. En ce qui concerne le régime des

(1) Parmi les publications précédentes des auteurs en matière de fiscalité européenne, qui ont servi de base au présent article, voy. notamment E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire - Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010; D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, « Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne », note sous C.J.C.E., 22 mars 2007, aff. C-383/05, *Talotta c. Belgique*, R.C.J.B., 2011/3, pp. 291-328; E. TRAVERSA et V. DECKERS, « Les manquements du législateur fiscal belge vis-à-vis du droit européen : le rôle de la Cour de justice en matière de fiscalité directe », *Tax, audit and accountancy*, janvier 2012, pp. 4-10; E.-J. NAVEZ et V. DECKERS, « La censure des dispositions successorales fiscales par la Cour de justice des Communautés européennes : une tentative de clarification », *Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 513-546; les différentes chroniques parues annuellement dans le *J.D.E.* (anciennement *J.T.D.E.*) par E. TRAVERSA et E.-J. NAVEZ (2011, pp. 178-183; 2010, pp. 180-184) et par E. TRAVERSA (notamment 2009, pp. 175-180; 2008, pp. 180-186; 2007, pp. 170-176).

(2) Ci-après « C.I.R. ». La numérotation retenue est celle du C.I.R. 1992.

(3) Voy., notamment, en matière de fiscalité directe, J. MALHERBE, P. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of*

aides d'État — qui ne sera pas développée dans cet article — l'on se contentera d'indiquer qu'il est susceptible de s'appliquer aux avantages fiscaux octroyés à certaines « entreprises » (notion de droit européen susceptible de viser des personnes physiques, des sociétés et d'autres personnes morales, même sans but de lucre) sur la base de critères matériels ou géographiques et qu'il ressort de la compétence exclusive de la Commission européenne de les autoriser à certaines conditions qu'elle fixe en vertu du T.F.U.E.

4. Cette jurisprudence a opéré une remise en cause significative d'un critère fondamental utilisé par le C.I.R. pour appliquer des régimes fiscaux différenciés à des catégories distinctes de contribuables, à savoir le critère de la résidence. Comme dans la plupart des législations des États de l'Union européenne, le C.I.R. prévoit des modalités différentes d'application de l'impôt sur les revenus selon que le contribuable a son domicile fiscal en Belgique ou est résident d'un autre État. S'il est résident (« habitant du royaume »), le contribuable sera soumis à une taxation dite « mondiale », l'ensemble de ses revenus, quelle que soit leur source, étant pris en compte ou intégré à l'assiette imposable servant à calculer l'impôt dû⁴.

Par contre, le contribuable non-résident ne sera généralement taxable que sur la partie de ses revenus qui, en vertu de l'un ou l'autre critère de rattachement, trouvent leur source en Belgique. Cette différence fondamentale liée à l'étendue de l'assiette imposable semblait justifier dans le C.I.R. que le bénéfice de certaines dispositions favorables soit réservé aux seuls résidents, dès lors qu'ils étaient soumis à l'impôt national sur une part plus importante de leurs revenus que les non-résidents. Le C.I.R. comporte ainsi plusieurs règles applicables uniquement à l'une ou à l'autre de ces catégories de contribuables. Par exemple, seuls les contribuables résidents pourront en principe bénéficier de certaines déductions ou exemptions, tandis que dans certains cas, les revenus des non-résidents ne seront pas globalisés et seront soumis à un impôt égal aux précomptes perçus ou à une cotisation spéciale.

5. Dans certaines situations, la Cour de justice a remis en cause ces distinctions opérées par les législateurs fiscaux nationaux entre résidents et non-résidents en matière d'impôts sur les revenus, en les considérant incompatibles avec les libertés de circulation garanties par le Traité, et le principe de non-discrimination dont ces libertés sont une application particulière.

6. En ce qui concerne les personnes physiques, la Cour s'est focalisée dans un premier temps sur les avantages fiscaux liés à la situation personnelle ou familiale du contribuable (première tranche de revenus non imposable, déduction pour personne à charge, régime commun d'imposition des couples mariés, etc.). Dans la lignée de l'arrêt *Schumacker*, qui concernait le refus d'appliquer à un résident belge travaillant

en Allemagne l'avantage fiscal du *splitting*⁵ au motif que sa famille et lui étaient résidents fiscaux d'un autre État, la Cour introduit une exception pour certaines catégories de contribuables non-résidents au principe consacré dans la pratique traditionnelle des États, contenue dans les conventions préventives de la double imposition, selon lequel seul l'État de la résidence (appliquant la taxation sur le revenu mondial) est tenu d'accorder les avantages liés à la situation personnelle et familiale du contribuable. L'exception développée par la Cour consiste à imposer à l'État de la source des revenus de prendre en compte — comme s'ils étaient résidents — la situation personnelle et familiale des contribuables non-résidents qui reçoivent la totalité ou la plus grande partie de leurs revenus dans l'État où ils sont considérés comme non-résidents. Dans ce cas particulier, la Cour considère en effet que le non-résident est dans une situation comparable à celle des résidents, au regard des revenus en cause. Dans un second temps, la Cour de justice a appliqué les principes de libre circulation et de non-discrimination à d'autres types d'avantages fiscaux que ceux liés à la situation personnelle et familiale, au regard desquels elle estimait que résidents et non-résidents étaient dans une situation comparable : c'est notamment le cas de la déductibilité des frais professionnels afférents à des revenus recueillis par des non-résidents (arrêts *Gerritse* et *Scorpio*⁶) ou de l'imposition des immeubles (*Eckelkamp*, arrêt rendu en matière de droits de succession, mais dont les principes sont transposables en matière d'impôts sur les revenus⁷).

7. En ce qui concerne les sociétés (et les entreprises en général), la Cour a appliqué les mêmes principes. En particulier, la situation des établissements stables des entreprises étrangères a généralement été considérée comme comparable par rapport à des sociétés résidentes. Dès lors, les différences de traitement entre ces deux catégories d'entreprises devenaient plus difficilement justifiables⁸. La Belgique a d'ailleurs été directement sanctionnée par la Cour de justice pour une règle de détermination du bénéfice applicable uniquement aux entreprises non-résidentes, qui était appliquée sans discontinuité depuis les années 1920 (arrêt *Talotta*). Saisie du litige sur question préjudicielle, la Cour a considéré que le fait d'imposer aux seules personnes non-résidentes, à défaut d'éléments probants, des bases minimales de taxation viole la liberté d'établissement (actuel

article 49 du T.F.U.E.), qui protège outre les sociétés, les personnes physiques exerçant une activité indépendante⁹.

Il est à noter que, sous l'influence du droit européen, la disposition du C.I.R. fixant ces minima d'imposition, à savoir l'article 342, a été complétée dès 2005 par un paragraphe 3 précisant que : « En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, les minima imposables établis par le Roi en exécution du paragraphe 2 sont également applicables à toute entreprise et titulaire de profession libérale »¹⁰. Il s'agit d'une conséquence paradoxale de l'application des principes de non-discrimination, qui conduit parfois à étendre un régime défavorable applicable aux non-résidents à l'ensemble des contribuables.

8. L'assimilation de certains non-résidents aux résidents, qui avait fait l'objet d'une recommandation par la Commission européenne¹¹ avant d'être imposée par la Cour de justice avec l'arrêt *Schumacker*, a été mise en œuvre par la Belgique. En effet, selon le C.I.R. et son commentaire administratif, sont assimilés à des résidents belges les non-résidents qui n'ont pas de foyer d'habitation en Belgique, mais qui recueillent exclusivement ou principalement des revenus professionnels à hauteur de 75% de leurs revenus professionnels mondiaux¹². La loi du 30 janvier 1996 ayant conduit à cette modification a également adapté l'article 246 du C.I.R. en vue d'appliquer à l'I.N.R./soc. les taux et règles en vigueur à l'article 215 du C.I.R. pour les sociétés résidentes. Ce faisant, la Belgique s'est conformée à un avis motivé émis à l'époque par les Communautés européennes¹³. En effet, le droit européen impose aux États membres d'appliquer aux entreprises non-résidentes des règles ordinaires de détermination des bénéfices imposables semblables à celles applicables aux entreprises résidentes.

9. Enfin, on remarquera que si le droit européen n'admet pas aisément que des méthodes différentes de détermination du bénéfice imposable soient prévues pour les entreprises résidentes et non-résidentes, il n'en va pas de même des différences dans les modalités de perception de l'impôt en tant que telles. Dans l'arrêt *Truck Center*, concernant la taxation d'intérêts transnationaux (en dehors du cadre harmonisé de la directive 2008/49/CE), la Cour a admis que la Belgique pouvait appliquer une

Justice, Bruxelles, Larcier, 2008, 330 p.; M. WATHELET et N. BONHOMME, « La commission et la jurisprudence de la Cour en matière de fiscalité directe », *Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 479 à 512; B. TERRA et P. WATTEL, *European Tax Law*, 5^e éd., Kluwer Law International, 2008; B. PEETERS (éd.), *Europes belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2005, 851 p.

(4) Article 5 du C.I.R.

(5) « Le régime allemand du *splitting* a été institué pour atténuer la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu. Il consiste à additionner le revenu global des conjoints pour l'imputer ensuite fictivement à chaque conjoint à hauteur de 50% et l'imposer en conséquence. Si le revenu de l'un des époux est élevé et le revenu de l'autre faible, le *splitting* nivelle la base imposable et atténue la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu » (C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt c. Schumacker*, Rec., p. I-225, point 7).

(6) C.J.C.E., 12 juin 2003, aff. C-234/01, *Gerritse c. Finanzamt Neukölln-Nord*, Rec., p. I-05933; C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-290/04, *Scorpio Konzertproduktionen GmbH c. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, Rec., p. I-09461.

(7) C.J.C.E., 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Eckelkamp c. État belge*, Rec., p. I-06845.

(8) Voy. par exemple, C.J.C.E., 23 avril 2009, aff. C-406/07, *Commission c. République hellénique*, Rec., p. I-00062; C.J.C.E., 29 avril 1999, aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc contre Elliniko Dimosio (État hellénique)*, Rec., p. I-2651.

(9) Sur cet arrêt, voy. D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, « Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne », note sous C.J.C.E., 22 mars 2007, aff. C-383/05, *Talotta c. Belgique*, R.C.J.B., 2011/3, p. 306.

(10) Article 342, § 3, du C.I.R., tel qu'inséré par l'article 41 de la loi-programme du 11 juillet 2005, M.B., 12 juillet 2005. Voy. également projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess., 2004-2005, n° 1820/001, p. 30.

(11) Recommandation 94/79/C de la Commission, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence, J.O. L 39, 10 février 1994, pp. 22-28.

(12) C.I.R., article 244, tel que modifié par la loi du 30 janvier 1996 modifiant diverses dispositions en matière d'impôt des non-résidents, M.B., 30 mars 1996; *Com. IR*, 243/94 à 243/117, disponible sur www.fisco-net.be.

(13) Projet de loi modifiant diverses dispositions en matière d'impôt des non-résidents, exposé des motifs, *Doc. parl.*, sess. ord., 1995-1996, Ch., n° 288/1, p. 3.

retenue à la source sur les seuls intérêts payés à une société résidente dans un autre État membre. En effet, selon la Cour, l'absence de retenue à la source lors du paiement d'intérêts à une société résidente peut être prise en compte pour établir une éventuelle discrimination, en raison du fait que ces intérêts peuvent encore être taxés en tant que bénéfices de la société résidente¹⁴. Ce raisonnement de la Cour peut toutefois être contesté, en ce que l'application d'une retenue à la source s'applique généralement sur une base brute, ce qui peut résulter en une charge fiscale plus importante pour les entreprises non-résidentes¹⁵.

2

L'obligation d'égalité de traitement entre situations purement internes et situations concernant un État de l'espace économique européen

10. Les libertés de circulation peuvent aussi trouver à s'appliquer aux dispositions du C.I.R. traitant de façon moins favorable les opérations que les résidents réalisent à l'étranger ou avec des personnes établies à l'étranger, par rapport aux opérations que les résidents réalisent dans le pays ou avec des personnes qui y sont établies. Cette autre facette des libertés de circulation a causé de nombreuses adaptations du C.I.R., de manière directe — via des procédures d'infraction de la Commission européenne dirigées contre la Belgique — ou indirecte — en raison d'arrêts de la Cour de justice concernant une situation similaire dans d'autres États membres de l'Union européenne. Nous reprenons les plus significatives en suivant l'ordre du C.I.R.

11. En matière de revenus immobiliers, le C.I.R. a fait l'objet de plusieurs modifications pour également prendre en compte les immeubles détenus par des habitants du Royaume à l'étranger. Ainsi en est-il, notamment, des deux premiers paragraphes de l'article 12 du C.I.R. qui ont été adaptés en 2001, à la suite d'une mise en demeure adressée par la Commission européenne¹⁶, afin de préciser que les exonérations visées trouvaient également à s'appliquer aux revenus de biens immobiliers sis dans un État membre de l'Espace économique européen¹⁷. L'article 12, § 3, du C.I.R., prévoyant l'exonération des revenus immobiliers de l'habitation principale occupée par le contribuable, avait déjà fait l'objet, quelques années auparavant, d'une extension aux revenus d'une habitation sise dans un État membre de l'Espace économique européen¹⁸.

Par ailleurs, l'article 115 du C.I.R. afférent à la déduction pour habitation unique a également fait l'objet d'une modification afin d'en étendre le bénéfice aux habitations sises dans un État membre de l'espace économique européen¹⁹.

12. En ce qui concerne les revenus mobiliers, la Cour de justice a considéré discriminatoire l'application des additionnels communaux à l'I.P.P., aux intérêts et dividendes de placements réalisés et perçus à l'étranger (l'arrêt *Dijkman*²⁰). Ces additionnels étaient, en effet, applicables uniquement aux revenus de source étrangère, alors que les revenus de même nature provenant de placements ou d'investissements effectués par l'entremise d'une banque belge, étaient soumis au précompte mobilier libératoire, et ne devaient pas être déclarés. Ils échappaient ainsi à la taxe communale additionnelle. La Cour a reconnu que la législation belge introduit une différence de traitement incompatible avec la libre circulation des capitaux, tant en fonction de l'origine des revenus mobiliers des contribuables résidents, qu'en fonction du prestataire qui leur verse lesdits revenus²¹.

À la suite de cet arrêt, les articles 466 et suivants du C.I.R. ont été adaptés²². Le législateur a même été plus loin en modifiant également les dispositions afférentes à la taxe d'agglomération additionnelle à l'I.P.P. non expressément visée par cet arrêt²³.

Toujours en matière de revenus mobiliers, il convient de rappeler l'arrêt *Lammers et Van Cleef*²⁴, qui constitue une variante belge de la

jurisprudence *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00) et *Thin Cap GLO* (C-524/04) en matière de sous-capitalisation. Dans cet arrêt, la Cour a déclaré incompatible avec la liberté d'établissement l'article 18, alinéa 2, du C.I.R. en vertu duquel les intérêts versés par une société à un de ses administrateurs sont requalifiés en dividendes et sont, à ce titre, imposables, lorsque le capital emprunté excède ses fonds propres, au motif que cette disposition ne s'applique qu'aux seuls intérêts versés par une société belge à une société établie dans un autre État membre. Malgré la prise de position de la Cour, l'article 18, alinéa 2, du C.I.R. n'a pas encore fait l'objet d'une modification explicite (même s'il semble appliqué de manière conforme au droit européen par l'administration fiscale).

13. En matière de revenus professionnels, le droit européen impose que tous les « avantages fiscaux » consentis aux contribuables ne contiennent pas de condition territoriale qui exclurait de leur bénéfice les situations transfrontières. Les exemples sont nombreux. Ainsi, récemment, l'article 47 du C.I.R. a été modifié afin de permettre la prise en considération, dans le cadre du régime de la taxation étalée des plus-values, des immobilisations incorporelles ou corporelles utilisées en « emploi » dans un État membre de l'Espace économique européen, et plus uniquement en Belgique comme c'était le cas auparavant²⁵. Cette modification est intervenue à la suite d'un avis motivé adressé à la Belgique par la Commission européenne²⁶. Un autre exemple récent concerne les pouvoirs des Régions en matière d'impôt des personnes physiques ; c'est en effet en raison de sa contrariété au droit européen (couplée à son coût budgétaire) que la Région flamande a procédé à la suppression de la réduction d'impôt en matière de revenus du travail à partir du 1^{er} janvier 2011 (*jobkorting*)²⁷.

De manière symétrique, le Traité F.U.E. n'autorise pas les États membres à prévoir de manière injustifiée un régime fiscal désavantageux pour les situations transfrontalières. Toutefois, il arrive que la Cour accepte une telle différence de traitement si l'État membre concerné fait valoir des raisons impérieuses d'intérêt général. C'est ce qui est arrivé au sujet de l'article 26 du C.I.R., une disposition antiabus²⁸ applicable à la sur ou sous-valorisation des opérations effectuées entre entreprises liées (problématique dite des « prix de transfert »). Dans l'arrêt *Société de gestion industrielle (S.G.I.)*²⁹, la Cour con-

(14) C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-282/07, *Truck Center*, Rec., p. I-10767, points 41 à 49.

(15) Voy. à ce sujet, ECJ Task Force of the CFE, « Opinion Statement on Truck Center », *European Taxation*, 2009, p. 491.

(16) Projet de loi portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2010-2011, n° 1208/001, p. 13.

(17) Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, article 31, *M.B.*, 6 mai 2011, p. 26582.

(18) Loi du 25 avril 2007 modifiant certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de les mettre en conformité avec certains principes du Traité

instituant la Communauté européenne et de l'Accord sur l'Espace économique européen, article 2, *M.B.*, 10 mai 2007, p. 25488. Cette intervention législative avait également été motivée par une mise en demeure adressée par la Commission européenne à la Belgique (projet de loi modifiant certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de les mettre en conformité avec certains principes du Traité instituant la Communauté européenne et de l'Accord sur l'Espace économique européen, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord. 2006-2007, n° 2951/001, pp. 4-5). Voy. à ce sujet les arrêts de la Cour de justice suivants : C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-152/03, *Ritter-Coulais c. Finanzamt Garmersheim*, Rec., p. I-01711, point 40 ; C.J.C.E., 15 octobre 2009, aff. C-35/08, *Busley/Cibrian c. Finanzamt Stuttgart*, Rec., p. I-09807 ; C.J.C.E., 18 juillet 2007, aff. C-182/06, *Luxembourg c. Lakebrink*, Rec., p. I-06705 ; C.J.C.E., 16 octobre 2008, aff. C-527/06, *Renneberg c. Staatssecretaris van Financiën*, Rec., p. I-07735.

(19) Loi du 25 avril 2007 modifiant certaines dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de les mettre en conformité avec certains principes du Traité instituant la Communauté européenne et de l'Accord sur l'espace économique européen, article 3, *M.B.*, 10 mai 2007, p. 25488.

(20) C.J., 1^{er} juillet 2010, aff. C-233/09, *Dijkman*. Sur cet arrêt et ses conséquences en droit belge, voy. notamment L. De Broe et N. Bammens, « Gemeentebelasting op buitenlandse roerend inkomen schendt EG-recht », *Fisc. int.*, 2010, n° 320, p. 1 ; M.-P. DONÉA, C. MARCUS et A. GUIGUI, « La taxation des revenus mobiliers des personnes physiques : actualités », *La taxation du patrimoine privé*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2011, pp. 157 et s.

(21) E. TRAVERSA et E.-J. NAVEZ, « Droit fiscal européen (1^{er} mars 2010 - 28 février 2011) », *J.D.E.*, 2011, p. 179.

(22) Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 6 mai 2011, p. 26584.

(23) « Même si l'arrêt en cause ne vise explicitement que l'I.P.P./com., il convient d'élargir l'exécution de celui-ci à la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques (I.P.P./agg.) qui entraîne les mêmes critiques quant à la violation de la libre circulation des capitaux » (projet de loi portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2010-2011, n° 1208/001, p. 28).

(24) C.J.C.E., 17 janvier 2008, aff. C-105/07, *Lammers & Van Cleef*.

(25) Loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 10 novembre 2011, p. 68008.

(26) Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2010-2011, n° 1737/001, p. 4. Voy. également le communiqué de presse de la Commission européenne relatif à la procédure d'infraction 11/421 du 6 avril 2011.

(27) Voy. le communiqué de presse de la Commission européenne du 28 octobre 2010, « Fiscalité directe : la Commission européenne demande officiellement à la Belgique de mettre fin au traitement discriminatoire des non-résidents travaillant en Région flamande », IP/10/1403 ; décret flamand du 23 décembre 2010 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2011, article 86, *M.B.*, 31 décembre 2010, p. 83300 ; J. DE LAMÉ, « Marge de manœuvre fiscale dans une union économique », *R.G.F.*, 2011, n° 2, p. 2.

(28) Voy., à ce sujet, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « IFA 2010 - Onderwerp 1 : Dubbelbelastingverdragen en belastingontwijking : toepassing van anti-ontwikkelingsbepalen », *Belgisch rapport*, *T.F.R.*, 2010, livr. 390, pp. 887-899.

(29) C.J., 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI*, Rec., p. I-00487.

sidère que cette disposition qui vise, entre autres, à réintégrer dans la base imposable d'une entreprise résidente les « avantages anormaux ou bénévoles » qu'elle a concédés à une société liée établie à l'étranger, bien que restrictive de la liberté d'établissement car applicable uniquement aux transactions avec des entreprises non-résidentes, n'en était pas moins justifiée par la nécessité de prévenir l'évasion fiscale et de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre États membres³⁰.

De même, la déduction à titre de frais professionnels ne peut être limitée aux seules dépenses dont les bénéficiaires sont des résidents belges. Si l'article 49 du C.I.R. ne contient pas dans son texte d'éléments de contrariété au droit européen, ce n'est pas le cas de tous les autres articles du C.I.R. concernant cette problématique. L'article 54 du C.I.R. fait ainsi actuellement l'objet d'une procédure préjudicielle devant la Cour de justice concernant son éventuelle contrariété à la libre prestation de services. En ses conclusions présentées le 29 septembre 2011, l'avocat général a considéré que l'article 49 CE s'opposait à l'article 54 du C.I.R. en ce qu'il ajoute une condition à la déduction des frais professionnels correspondant à la rémunération de prestations de services réalisées par une personne établie dans un autre État membre dans lequel cette dernière n'est pas soumise à un impôt sur le revenu ou est soumise à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui de l'État membre d'imposition, à savoir que le contribuable prouve que cette rémunération correspond à des opérations réelles et sincères et ne dépasse pas les limites normales, alors même que, en principe, les frais professionnels sont déductibles de l'impôt sur le revenu lorsque de telles circonstances ne sont pas présentes. Il s'agit, dès lors, selon l'avocat général, d'une restriction disproportionnée et non justifiée à la libre prestation des services³¹.

14. Ces principes s'appliquent également à l'ensemble des dépenses déductibles du revenu imposable. Ainsi, la Belgique a été confrontée à différentes procédures d'infraction intentées par la Commission européenne au sujet de certaines dispositions légales encadrant la souscription de pensions complémentaires, en ce qu'elle refusaient la déductibilité des cotisations versées, dans le cadre d'un contrat d'assurance vie, à des assureurs établis dans un autre État membre, alors que cette déductibilité était admise pour les cotisations versées à des assureurs belges, au motif que celle-ci était liée à l'imposition ultérieure des rentes ou autres versements opérés par les assureurs en exécution de leurs contrats.

Dans un premier temps, la Cour a considéré, dans deux arrêts de 1992, *Bachmann* et *Commission c. Belgique*³², que la différence de traitement opérée dans le C.I.R. était justifiée par la

cohérence du système fiscal belge³³. Il s'agit de la seule fois où la Cour a admis qu'une telle différence de traitement pouvait être justifiée de la sorte.

Par la suite, la jurisprudence de la Cour de justice a connu une intéressante évolution. Dans un arrêt *Commission c. Belgique* de 2007, la Cour considère incompatibles avec les libertés de circulation diverses dispositions fiscales dont l'effet était de pénaliser la souscription de pensions complémentaires auprès d'assureurs non établis en Belgique, notamment par le refus de la déductibilité des cotisations patronales, ou de la réduction d'impôt pour les cotisations personnelles versées à de tels fonds, ou encore par la taxation du transfert de capitaux ou de la valeur de rachat en cas de passage d'un assureur résident vers un assureur établi dans un autre État membre³⁴.

Par ailleurs, la Belgique a dû, à la suite de l'arrêt *Persche*³⁵, adapter les dispositions concernant la déductibilité des libéralités faites à des organismes établis dans d'autres États membres de l'Espace économique européen (article 104, 3^o, 4^o bis et 8^o du C.I.R.)³⁶.

15. En matière d'impôt des sociétés, le traitement par le C.I.R. des bénéfices étrangers des sociétés résidentes belges a fait l'objet d'un arrêt d'incompatibilité de la Cour de justice qui restera dans l'histoire fiscale belge. En 2000, la Cour a appliqué de manière remarquable les principes européens de non-discrimination à la manière dont le législateur belge prenait en compte les bénéfices des établissements stables étrangers de sociétés résidentes pour le calcul de l'impôt belge (arrêt *AMID*³⁷). En effet, jusqu'alors, les sociétés résidentes belges possédant un établissement stable dans un autre État étaient pénalisées par une règle contenue à l'article 75 A.R./C.I.R. 1992 les obligeant à compenser les pertes belges avec les bénéfices d'établissements étrangers, même lorsque ces bénéfices n'étaient pas imposables en Belgique en vertu d'une convention préventive de la double imposition.

(33) E. TRAVERSA, « Chronique de droit fiscal communautaire (1^{er} mars 2006 - 28 février 2007) », *J.D.E.*, 2007, p. 173.

(34) C.J.C.E., 5 juillet 2007, aff. C-522/04, *Commission c. Belgique*, *Rec.*, p. I-5701. La Cour confirme ainsi la position adoptée dans un arrêt antérieur *Commission c. Danemark* (C.J.C.E., 30 janvier 2007, aff. C-150/04, *Commission c. Danemark*, *Rec.*, p. I-01163), qui peut être lu comme l'abandon de la jurisprudence *Bachmann* de 1992. Voy. E. TRAVERSA, « Chronique de droit fiscal communautaire (1^{er} mars 2006 - 28 février 2007) », *J.D.E.*, 2007, p. 173.

(35) C.J.C.E., 27 janvier 2009, aff. C-318/07, *Persche v. FA Lüdenscheid*, *Rec.*, p. I-359.

(36) Loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, article 13, *M.B.*, 31 décembre 2009, p. 82827.

(37) C.J.C.E., 14 décembre 2000, aff. C-141/99, *AMID c. Belgique*, *Rec.*, p. I-11619, points 9 à 12. La société anonyme AMID a son siège et son domicile fiscal en Belgique et possède un établissement stable au grand-duché de Luxembourg. Au cours de l'exercice comptable 1981, la société AMID a enregistré en Belgique une perte alors que sa succursale luxembourgeoise engendrait un bénéfice. La compensation de la perte belge avec le bénéfice luxembourgeois n'étant pas possible dans le cadre de l'impôt luxembourgeois des sociétés, la société AMID a porté sa perte belge de 1981 en déduction de ses bénéfices belges de l'année suivante, et ce dans sa déclaration à l'impôt belge des sociétés. Cette déduction a été refusée par le fisc, ce dernier estimant, en application de l'article 66, alinéa 2, c, de l'A.R./C.I.R. 1964, que la perte belge de 1981 devait être imputée sur les bénéfices créés cette année-là au Luxembourg.

La Cour a considéré que la législation fiscale belge violait la liberté d'établissement dans la mesure où la perte subie par la société AMID ne peut être déduite du revenu imposable dans aucun des États membres concernés, alors qu'elle serait déductible si les établissements de ladite société étaient situés exclusivement en Belgique³⁸. Peu de temps après, cet arrêt a été confirmé par une ordonnance sanctionnant la Belgique pour l'application du même mécanisme en matière d'imposition des personnes physiques³⁹. L'aspect remarquable de cet arrêt est que la Cour de justice a également contraint la Cour de cassation à revoir sa jurisprudence constante, du moins en ce qui concernait les situations intra-européennes⁴⁰. Bien que l'administration respecte les enseignements de l'arrêt *AMID* et de l'ordonnance Mertens⁴¹, le texte du C.I.R. et de son arrêté d'exécution n'ont toujours pas été formellement amendés.

3

Mise en œuvre des directives d'harmonisation en matière d'impôt des sociétés

16. L'Union européenne dispose également de compétences fiscales *sensu stricto*, limitées certes, mais non négligeables, sur la base des articles 113 du T.F.U.E. (impôts indirects) et 115 du T.F.U.E. (impôts directs). Malgré l'écueil que représente l'exigence de l'unanimité, le Conseil a adopté plusieurs directives fiscales, en matière de fiscalité directe des sociétés, les directives dites « mère/fille », « fusions » et « intérêts-redevances »⁴². Ces compétences fiscales ne s'accompagnent toutefois pas — du moins pour le moment⁴³ — d'un pouvoir en matière de recettes, le budget de l'Union européenne étant déterminé selon d'autres règles.

17. Les directives existantes à ce jour s'inspirent dans une certaine mesure également du principe de non-discrimination tel qu'appliqué par la Cour de justice en matière de libertés de circulation. En effet, leur adoption visait princi-

(38) Concernant l'arrêt *AMID*, voy. J. MALHERBE, P. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, pp. 77 et 85.

(39) C.J.C.E., ordonnance du 12 septembre 2002, aff. C-431/01, *Mertens c. État belge*, *Rec.*, p. I-7073.

(40) Voy. sur ce point l'arrêt *Velasquez* rendu par la Cour de cassation le 29 juin 1984, *F.J.F.*, 1984, p. 279.

(41) Question n° 487 de M. Melchior Wathelet du 23 septembre 2004, *Bull. Q.R.*, Ch., sess., 2006-2007, n° 162, pp. 31584-31586; question n° 555 de M. Claude Eerdekens du 11 janvier 2001, *Bull. Q.R.*, Ch., sess., 2002-2003, n° 141, pp. 17838-17840.

(42) Le texte des ces directives est disponible sur le site EUR-LEX de l'Union européenne, dans la partie « Législation en vigueur » (<http://eur-lex.europa.eu/fr/index.htm>).

(43) Voy. cependant la proposition de la Commission visant à modifier le système des ressources propres de l'Union européenne par l'instauration d'une taxe européenne sur les transactions financières et la transformation partielle de la T.V.A. en une ressource propre de l'Union européenne. Voy. également la proposition de décision du Conseil relative au système des ressources propres de l'Union européenne, présentée le 29 juin 2011, COM(2011) 510, ainsi que la proposition de directive du Conseil du 28 septembre 2011 établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM (2011) 594.

palement à remédier à une disparité de traitement, observable dans la plupart des États membres, mais pas toujours en ce qui concerne la Belgique, entre les opérations ou transactions réalisées entre sociétés d'États membres différentes et les mêmes opérations ou transactions réalisées entre sociétés résidentes d'un même État, ces dernières seules bénéficiant généralement d'un régime fiscal favorable. Néanmoins, dans l'intérêt du marché unique, il a été jugé nécessaire d'harmoniser les régimes existants dans les États membres pour certaines opérations intragroupes. Cette harmonisation a eu un impact sur le système fiscal belge que l'on pourrait qualifier « à double détente ». Outre les modifications profondes que la transposition originaire de ces directives a impliqué sur certaines dispositions du C.I.R., des adaptations complémentaires sont intervenues afin de tenir compte d'arrêts ultérieurs de la Cour de justice. En effet, la Cour de justice est également compétente pour sanctionner les États membres qui, dans le cadre de leur obligation de transposition, outrepasseraient la marge de manœuvre qui leur est octroyée et restreindraient indûment les avantages dont les contribuables bénéficient en vertu du droit européen⁴⁴.

3.1. L'imposition des dividendes, intérêts et redevances transfrontières

18. Au niveau européen, le traitement fiscal des dividendes versés entre sociétés d'États membres différents a été harmonisé par la directive du 23 juillet 1990⁴⁵. Ce régime vise essentiellement à éviter que les dividendes transfrontières soient imposés dans le chef de la société bénéficiaire ou fassent l'objet d'une retenue à la source dans l'autre des États concernés. La Belgique disposait déjà de son propre régime dit des « revenus définitivement taxés » (R.D.T.) depuis la réforme fiscale de 1962, dont le champ d'application par ailleurs était — et est toujours — sous certains aspects plus généreux que celui de la directive de 1990⁴⁶. Dès lors, la Belgique a considéré au moment de la transposition que seules des adaptations mineures devaient être apportées au mécanisme de déduction des R.D.T. de la base imposable à l'impôt des sociétés pour le rendre conforme à la direc-

tive « mère/fille »⁴⁷. Eu égard à ses conséquences financières ultérieures, ce choix s'est révélé imprudent (voy. *infra*).

19. Depuis 1992, de nombreuses autres modifications sont apportées au régime des R.D.T. dans le C.I.R. Mis à part les ajustements requis par la transposition d'une directive de 2003 modifiant la directive 90/435/CCE⁴⁸, ces amendements ne semblent pour la plupart pas directement inspirés par le droit européen, mais plutôt par la volonté d'en limiter le champ d'application et de prévenir certains abus potentiels. Une exception notable est constituée par l'insertion de l'article 205, § 3, du C.I.R.⁴⁹ nécessitée par l'arrêt *Cobelfret*⁵⁰, confirmé par l'ordonnance *KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer n.v.*⁵¹, où la Cour a déclaré incompatible avec la directive mère/fille le régime des R.D.T. en ce qu'il excluait le report des R.D.T. excédentaires eu égard aux dividendes en provenance d'autres États membres de l'U.E.⁵². La Cour n'ayant pas accédé à la demande de la Belgique d'en limiter les effets dans le temps, les répercussions budgétaires de la mise en œuvre de cet arrêt par la Belgique se sont révélées considérables⁵³. Récemment encore, l'influence du droit européen s'est fait sentir, la Belgique ayant été rappelée à l'ordre par la Commission européenne en ce qui concerne la condition relative aux immobilisations financières nécessaires pour bénéficier du régime des R.D.T.⁵⁴. Le C.I.R. a été adapté en conséquence⁵⁵.

20. Le C.I.R. subira encore certainement d'autres changements dans ce domaine. En effet, le 30 novembre 2011, le Conseil a adopté une nouvelle directive qui constitue non seulement une refonte des précédentes modifications, mais qui apporte également d'autres

adaptations au régime qui devront être incorporées dans le C.I.R.⁵⁶.

21. Le succès relatif de la directive mère/fille en ce qui concerne les dividendes a amené le Conseil à adopter une directive sur le même modèle applicable aux intérêts et aux redevances entre sociétés du même groupe. Le C.I.R. a été adapté en conséquence, et notamment les articles 266 et 280, en vue de supprimer à certaines conditions le précompte mobilier sur ces revenus⁵⁷. Il convient de remarquer que cette directive ne s'applique pas aux conditions de déductibilité de ces revenus imposées par le C.I.R.⁵⁸, ces conditions devant être cependant conformes aux libertés de circulation⁵⁹.

3.2. Le régime des réorganisations transfrontières

22. En matière de fusions, scissions, apports d'actifs, d'échanges d'actions impliquant des sociétés d'États membres différents et de transfert de siège de S.E. et S.C.E., la directive adoptée par le Conseil au mois de juillet 1990 et modifiée en 2005⁶⁰ n'a été définitivement transposée par la Belgique qu'à la fin de l'année 2008⁶¹. Si l'on peut, *a priori*, s'étonner du caractère tardif de cette transposition, il convient cependant de rappeler que l'institution même de la fusion transfrontière n'a officiellement fait son apparition dans le Code des sociétés qu'aux termes de la loi du 8 juin 2008 transposant la directive 2005/56/CE relative aux fusions transfrontières de sociétés de capitaux⁶².

(56) Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. L 345/8, 29 décembre 2011.

(57) Loi du 4 juillet 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre la transposition de la directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, M.B., 7 septembre 2004, p. 65330.

(58) C.J., 21 juillet 2011, aff. C-397/09, *Scheuten Solar Technology GmbH c. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*.

(59) Voy., à ce sujet, l'affaire pendante *SIAT*, citée *supra*.

(60) Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O. L 225, 20 août 1990; directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, J.O. L 58/19, 4 mars 2005.

(61) Loi du 11 décembre 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une S.E. ou d'une S.C.E. d'un État membre à un autre, modifiée par la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, M.B., 12 janvier 2009, p. 672.

(62) Directive 2005/56/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 sur les fusions « transfrontières » des sociétés de capitaux, J.O.U.E. L 310 du 25 novembre 2005, transposée, en droit belge, par la loi du 8 juin 2008 portant des dispositions diverses (I), M.B., 16 juin 2008, insérant les articles 772/1 à 772/14 dans le Code des sociétés. Avant cette date, le C.I.R. ne prévoyait l'application du régime applicable aux réorganisations internes aux seules réorganisations transfrontières impliquant une société belge absorbante ou bénéficiaire. Dans le cas de réorganisations impliquant uni-

(44) Dans le cadre de la transposition des directives fiscales, cette marge de manœuvre, bien que réduite, n'est toutefois pas inexistante. Les États membres doivent toutefois toujours veiller à respecter les règles directement contenues dans les Traités. Voy., par exemple, C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-48/07, *Les vergers du Vieux Tauves s.a.*, où la Cour de justice a précisé que si la directive mère/fille (*infra*) ne visait pas la détention de parts en usufruit, la Belgique « doit appliquer, aux fins de l'exonération des dividendes perçus, le même traitement aux dividendes perçus d'une société établie dans un autre État membre par une société résidente détenant des parts en pleine propriété et à de tels dividendes perçus par une société résidente qui détient des parts en usufruit ».

(45) Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. L 225, 20 août 1990. Sur cette directive et sa mise en œuvre par le législateur belge, voy. L. DE BROE et R. DE BOECK, « De Moeder-dochterrichtlijn : Europese fiscale piecemal engineering op weg naar harmonie », *Europees belastingrecht*, Larcier, Gand, 2005, pp. 341-413.

(46) J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 239-240; P. COPPENS, *Droit fiscal : impôts sur les revenus*, syllabus de la Faculté de droit de l'U.C.L., Cabay, 1983, t. II, pp. 255-261.

(47) Voy. loi du 23 octobre 1991 transposant en droit belge la directive du Conseil des Communautés européennes du 23/07/1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, M.B., 15 novembre 1991, p. 25619.

(48) Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, J.O. L 007, 13 janvier 2004.

(49) Loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, article 8, M.B., 31 décembre 2009, p. 82819; Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess., 2009-2010, n° 2310-2311/001, p. 7.

(50) C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-138/07, *Cobelfret*, Rec., p. I-731.

(51) C.J.C.E., 4 juin 2009, aff. jointes C-439/07 et C-499/07, *KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer n.v.*, Rec., p. I-04409.

(52) La Cour n'a pas considéré qu'il y avait obligation en vertu du droit européen d'étendre nécessairement la jurisprudence *Cobelfret* aux dividendes purement nationaux, d'une part, et en provenance d'États tiers, d'autre part, laissant le législateur belge en grande partie libre de le faire. Voy. à ce sujet la loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, M.B., 31 décembre 2009, p. 82819; ainsi que la circulaire du 23 juin 2009, Ci.RH.421/597.150 (n° 32/2009) et son addendum du 12 octobre 2009, disponible sur www.fisconet.be.

(53) Voy., à ce sujet, O. HERMAND, P. DELACROIX et C. WILS, « Une nouvelle déduction fiscale est née : les « excédents R.D.T. » - Commentaire du nouvel article 205, § 3, du C.I.R. », *R.G.F.*, 2010, n° 2, pp. 3-22.

(54) La Commission estimait qu'il s'agissait d'une « condition supplémentaire non prévue par la directive mère-filiale ». Voy. projet de loi portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess., 2010-2011, n° 1208/001, p. 31.

(55) Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, article 44, M.B., 6 mai 2011, p. 26584.

Cette transposition a amené la modification de nombre de dispositions du C.I.R.⁶³, abondamment commentée par la doctrine sous ses différents aspects, à laquelle nous nous permettons de renvoyer⁶⁴. L'on pointerait la transposition

dans le C.I.R. (article 183bis du C.I.R.) de la disposition antiabus contenue dans la directive⁶⁵. L'on notera cependant que la directive fiscale initiale du 23 juillet 1990 a récemment fait l'objet d'une refonte, en manière telle que la matière est aujourd'hui régie par la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009.

quement des sociétés d'autres États de l'Union européenne, le C.I.R. contenait des dispositions applicables aux conséquences fiscales de l'opération dans le chef de leurs actionnaires résidents belges (voy. à ce sujet l'évolution de l'ancien article 45 du C.I.R.). Voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, pp. 359-366. (63) Notamment les articles 45, 46, 90, 94 à 96, 171, 192, 202, 204, 206, 211 à 213 du C.I.R., ainsi que l'insertion des articles 183bis, 184bis et 184ter. (64) Sur la mise en œuvre de la directive fiscale « fusion » en droit belge, voy. notamment H. VANHULLE et N. BOUVERET, « Le nouveau régime fiscal des fusions et scissions transfrontalières », *R.G.F.*, 2009, n° 1, pp. 17 et s.; S. CLAES et N. VAN GILS, « (Further) implementation of the EU Merger Directive in Belgian Domestic Tax Legislation Opens New Opportunities for Tax Neutral Cross-Border Corporate Reorganizations », *Intertax*,

vol. 37, Issue 10, pp. 553 et s.; H. LAMON, K. VANDEPOORTE et G. SPANOGHE, « Cross-Border Reorganizations : Implementation of EU Merger Directive into Belgian Tax Law », *Derivatives & Financial Instruments*, janvier/février 2009, pp. 3 et s.

(65) C.J.C.E., 5 juillet 2007, aff. C-321/05, *Kofoed, Rec.*, p. I-5795, point 38, qui renvoie notamment aux arrêts du 21 février 2006, C-255/02, *Halifax, Rec.*, p. I-1609 et du 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, Rec.*, p. I-7995. Voy. aussi D. GARABEDIAN, « Nouvelle disposition "antiabus" : guère de changement de fond », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1132, p. 1.

4

Aspects procéduraux : coopération administrative entre États membres

23. Le droit européen affecte aussi les règles formelles concernant la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt. Outre le fait que ces règles ne peuvent être discriminatoires⁶⁶, il existe des directives concernant la coopération administrative et l'échange de renseignements entre administrations nationales. À côté d'une directive réglementant cette matière de manière générale (l'ancienne directive 77/799/CEE), la directive 2003/48/CE instaure un échange automatique d'informations entre États membres visant spécifiquement les revenus de l'épargne, dont l'objectif "ultime" est que les personnes physiques bénéficiaires de revenus sous forme d'intérêts soient, *in fine*, imposées dans l'État membre où elles sont considérées comme fiscalement résidentes⁶⁷. En Belgique, la transposition de cette directive a précipité la fin du « secret » bancaire, rendue inévitable eu égard aux pressions internationales exercées par de nombreux autres États dans le cadre de l'O.C.D.E.⁶⁸.

Il apparaît que l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales nationales est amené à se développer. En effet, la directive 77/799/CEE a été remplacée en 2011 par un instrument dont l'objectif est de progressivement généraliser ce mécanisme et de l'appliquer à l'ensemble des catégories de revenus⁶⁹. La Belgique a déjà commencé à opérer les adaptations nécessaires du C.I.R.⁷⁰, et d'autres

(66) En matière de prescription, voy. récemment l'arrêt rendu par la Cour de justice au sujet des droits de successions dans l'affaire *Halley*, dont les principes sont transposables à l'impôt sur les revenus (C.J.), 15 septembre 2011, aff. C-132/10, *Olivier Halley, Julie Halley et Marie Halley c. État belge*.

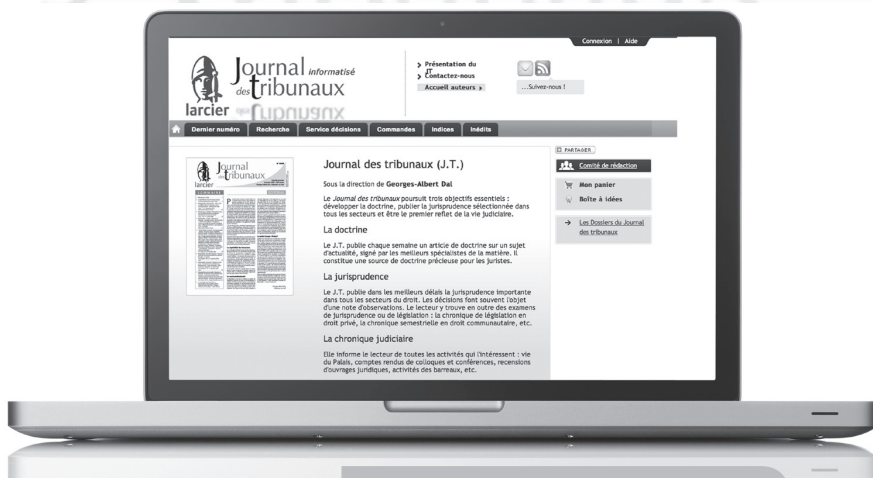
(67) Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.* L 157/38, 26 juin 2003. Voy. également projet de loi transposant en droit belge la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts et modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de précompte mobilier, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., sess., 2003-2004, n° 923/001, p. 4.

(68) Plusieurs dispositions du C.I.R. ont été adaptées, et notamment les articles 2, 22, 37, 286 et 338. Quant à l'article 338bis du C.I.R., concernant l'échange d'informations dans le cadre de cette directive, il a été spécifiquement inséré à cette occasion et a subi encore plusieurs adaptations depuis lors. Voy. loi du 17 mai 2004 transposant en droit belge la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts et modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de précompte mobilier, *M.B.*, 27 mai 2004, p. 41328. Voy. également loi du 20 juin 2005 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code des taxes assimilées au timbre en matière d'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance, article 3, *M.B.*, 24 juin 2005, p. 29072; loi du 21 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, article 17, *M.B.*, 31 décembre 2009, p. 82816.

(69) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.* L 64, 11 mars 2011.

(70) L'administration considère que, à la suite de sa modification par la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 6 mai 2011, p. 26586, article 55),

Découvrez le nouveau site du Journal des tribunaux informatisé !



<http://jt.larcier.be>

- le dernier numéro, avant même qu'il ne sorte de presse ;
- les archives depuis 1997 ;
- un moteur de recherche extrêmement efficace ;
- une nouvelle ergonomie ;
- des inédits (articles en ligne auxquels renvoie un numéro du JT);
- un contenu gratuit (accessible sans abonnement).



Inscrivez-vous gratuitement à la newsletter et
recevez chaque semaine le sommaire du dernier numéro !

sont à attendre d'ici le 1^{er} janvier 2013, date à laquelle le nouveau texte européen devra être définitivement transposé.

5

En guise de conclusion : vers un Code européen des impôts sur les revenus ?

24. L'intégration européenne a eu une incidence significative sur les dispositions de notre Code des impôts sur les revenus. Malgré l'absence d'harmonisation systémique en la matière, la jurisprudence de la Cour de justice concernant les libertés de circulation et les quelques directives adoptées par le Conseil sont à la base de nombreuses modifications législatives. Il serait néanmoins illusoire de croire que le cadre juridique existant est suffisant pour opérer une réelle convergence des systèmes fiscaux. Si cette convergence advient, elle affectera inévitablement l'impôt sur les revenus, et plus particulièrement dans un premier temps, l'impôt des sociétés. Un premier pas significatif a été franchi dans cette direction en 2011, lorsque la Commission a proposé à l'ensemble des États membres la mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés⁷¹. Ce projet prévoit un système optionnel de détermination des bénéfices consolidés des groupes de sociétés pour l'ensemble de l'Union européenne, selon des principes indépendants des normes comptables nationales, et de répartition de ceux-ci entre chacun des États membres selon une clé basée sur des facteurs objectifs (immobilisations, ventes et travaux). Si certains États, comme le Royaume-Uni, se sont déjà déclarés opposés à toute avancée dans cette direction, la crise financière pourrait au contraire en décider d'autres à tenter l'expérience sous la forme d'une coopération renforcée et il est difficile de penser que la Belgique ne sera pas de la partie. Qui vivra, verra...

Edoardo TRAVERSA
Professeur à l'U.C.L.
Avocat au barreau de Bruxelles

Vincent DECKERS
Assistant à l'U.C.L.
Avocat au barreau de Bruxelles

l'article 322 du C.I.R. répond déjà à l'une des nouvelles exigences de cette directive. Voy. aussi circulaire AAF n° 7/2011-0419 du 27 juin 2011, www.fisconet.be. En revanche, l'article 338 du C.I.R. devra certainement être à nouveau modifié.

(71) Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, COM (2011) 121/4.

La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ?

La loi du 20 novembre 1962 a été adoptée dans un cadre institutionnel bien différent de celui en vigueur actuellement. La Belgique était alors un État unitaire. Elle est aujourd'hui, selon les termes de l'article 1^{er} de la Constitution, « un État fédéral qui se compose des Communautés et des Régions ». Au terme de cinq réformes majeures de l'État, d'importantes compétences normatives, ainsi que les dépenses publiques s'y rapportant, ont été décentralisées au profit des entités régionales et communautaires. Celles-ci règlent ces matières par des normes ayant force de loi. L'ordonnement juridique s'est considérablement transformé dans les domaines concernés.

Les fondements constitutionnels et légaux de l'exercice du pouvoir fiscal en Belgique ont, eux aussi, connu un certain nombre de mutations. Depuis 1980, la Constitution habilite les Régions et les Communautés à établir leurs propres impôts, à condition que les éléments essentiels de ceux-ci fassent l'objet d'un vote par l'assemblée démocratiquement élue compétente (article 170, Const.). En outre, par le biais de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions¹, amendée en 1993² et en 2001³, l'État central a transféré aux collectivités régionales les recettes et les principales prérogatives normatives (détermination de la base d'imposition, du taux et des exonérations) relatives aux impôts dits « régionaux »⁴. Les règles de droit qui encadrent ces derniers se sont ainsi différenciées, sans que les motifs et objectifs des réformes régionales se singularisent toujours fondamentalement⁵ d'une entité fédérée à l'autre.

Le régime juridique des impôts sur les revenus est, lui, demeuré fédéral pour l'essentiel. Il faut cependant nuancer le propos. Le précompte immobilier est repris dans la liste des impôts régionaux évoqués ci-avant. De ce fait, le lien qui

le liait naturellement aux impôts sur les revenus s'est estompé, voire brisé. En outre, la loi spéciale de financement reconnaît aux Régions, formellement depuis 1989 et concrètement depuis 2001, le pouvoir de moduler par le haut ou par le bas le montant de l'impôt des personnes physiques dû par les contribuables résidant sur leur territoire. Cette forme d'autonomie fiscale régionale n'a été que très rarement exercée, mais les quelques applications dont nous disposons suffisent déjà à illustrer un certain nombre de difficultés et contraintes peu soupçonnables *a priori*.

Si la sixième réforme de l'État est votée et si elle traduit bel et bien, dans les lois spéciales, le contenu de l'accord institutionnel reproduit dans la « déclaration de politique générale » du mois de décembre 2011, l'impôt des personnes physiques sera beaucoup plus décentralisé qu'il ne l'est aujourd'hui. Le montant finalement dû par un contribuable dépendra désormais, pour une partie non négligeable, de décisions prises par la Région dans laquelle son domicile de fait est établi. Les législateurs régionaux devraient pouvoir aussi maîtriser plus aisément l'ensemble des régimes fiscaux dérogatoires, avantageux ou non, destinés à soutenir leurs compétences matérielles propres (avantage fiscal destiné à faciliter l'accès à la propriété de son logement, par exemple).

Cinquante ans après l'adoption de la loi fondant l'actuel système des impôts sur les revenus, il est intéressant de poser la question du rapport entre l'équilibre fiscal alors mis en place et l'évolution institutionnelle ultérieure de la Belgique : celle-ci a-t-elle ou non altéré l'économie de la réforme fiscale de 1962 ? Les options alors retenues pourraient-elles encore se défendre dans le cadre fédéral existant ou futur ? Tel est l'objet de la présente contribution.

Dans un premier temps, je reviendrai sur la manière dont on concevait, au début des années 1960, la décentralisation des impôts sur les revenus, compte tenu du cadre institutionnel de référence (1). La régionalisation du précompte immobilier sera ensuite confrontée à ses fondements tels qu'ils ressortent de la loi du 20 novembre 1962 et de ses travaux préparatoires (2). En troisième lieu, la régionalisation de l'impôt des personnes physiques à proprement parler sera envisagée dans son état actuel et (probablement) futur. La fédéralisation fiscale de la Belgique contribue-t-elle à détricoter le Code des impôts sur les revenus ? Sera-t-il encore concevable, à l'avenir, de procéder à une réforme globale de cette matière, similaire à la « révolution » de 1962 (3) ?

(1) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989 (ci-après : loi spéciale de financement).

(2) Loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, *M.B.*, 20 juillet 1993.

(3) Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des Communautés et extension des compétences fiscales des Régions, *M.B.*, 3 août 2001.

(4) Taxe sur les jeux et paris, taxe sur les appareils automatiques de divertissement, taxe d'ouverture des débits de boissons fermentées, droits de succession et de mutation par décès, précompte immobilier, droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux d'immeubles, sur la constitution d'hypothèque et sur les partages, droit d'enregistrement sur les donations, redevance radio et télévision, taxe de circulation, taxe de mise en circulation et eurovignette.

(5) Dans les matières des droits de donation et de succession par exemple, les législateurs régionaux ont introduit des régimes de faveur (transmissions d'entreprises, donations mobilières, ...) qui, inspirés par des préoccupations politiques similaires, se ressemblent foncièrement, ne divergeant en fin de compte que sur des points de détail (certes importants pour le praticien).