



BUREAU D'ACCUEIL – INTEGRATION, INFORMATION, CONSEIL

FONCTIONNAIRES DE L'UNION EUROPEENNE ET FISCALITE

**IMPACT DU
PROTOCOLE SUR LES PRIVILEGES ET IMMUNITES
SUR LEUR SITUATION FISCALE**

MAI 2017

Jacques BUEKENHOUDT
Member of the Brussels Bar

Table des matières



1
AVERTISSEMENT	3
TITRE I - CADRE GENERAL - DROIT BELGE	5
1.1. QUI PAYE DES IMPOTS EN BELGIQUE ?	5
1.1.1. <i>LES RESIDENTS – LA NOTION DE RESIDENCE FISCALE EN DROIT BELGE</i>	5
1.1.2. <i>« LA RESIDENCE NORMALE OU HABITUELLE » - LA NOTION DE RESIDENCE « NORMALE » EN DROIT DE L'UNION EUROPEENNE</i>	6
1.1.3. <i>LES NON-RESIDENTS</i>	8
1.2. QUELS SONT LES REVENUS TAXABLES EN BELGIQUE ?	8
1.2.1. <i>LES REVENUS PROFESSIONNELS</i>	9
1.2.2. <i>LES REVENUS DE CAPITAUX ET BIENS MOBILIERS</i>	9
1.2.3. <i>LES REVENUS IMMOBILIERS – VIOLATION CARACTERISEE DU DROIT DE L'UNION PAR LA BELGIQUE – AFFAIRE C-110/179</i>	10
1.2.4. <i>LES REVENUS DIVERS</i>	10
TITRE 2 LA SITUATION FISCALE DU FONCTIONNAIRE – LE PROTOCOLE SUR LES PRIVILEGES ET IMMUNITES	11
2.1. PRINCIPES DE BASE	11
2.1.1. <i>L'ARTICLE 12 DU « PPI » - LA REMUNERATION DE L'UNION EST EXEMPTEE D'IMPOTS NATIONAUX</i>	11
2.1.2. <i>L'ARTICLE 13 DU « PPI » - LA DETERMINATION DU DOMICILE FISCALE DU FONCTIONNAIRE</i>	13
2.1.2.1. <i>Article 13 du « PPI » - Principes</i>	13
2.1.2.2. <i>Influence du lieu de recrutement</i>	14
2.1.2.3. <i>L'article 13 du « PPI » n'est pas applicable au fonctionnaire à la retraite</i>	14
2.1.2.4. <i>Détermination du domicile fiscal - exemples</i>	14
2.1.2.5. <i>Les fonctionnaires peuvent-ils choisir leur domicile fiscal ?</i>	14
2.2. SITUATION FISCALE DES FONCTIONNAIRES ET AUTRES AGENTS - RESUME	15
2.2.1. <i>LES REVENUS PROFESSIONNELS</i>	15
2.2.2. <i>LES REVENUS MOBILIERS</i>	15
2.2.3. <i>LES REVENUS IMMOBILIERS</i>	15
2.2.4. <i>LES REVENUS DIVERS</i>	16
2.2.5. <i>LE DROIT DE DEDUIRE DANS L'ÉTAT MEMBRE DU DOMICILE FISCALE LES CHARGES ET REMUNERATIONS DES « GENS DE MAISONS » EXPOSEES DANS L'ÉTAT MEMBRE D'AFFECTATION</i>	16
2.2.6. <i>OCTROI D'UNE SUBVENTION POUR LA CONSTRUCTION OU L'ACQUISITION D'UN LOGEMENT A DES FINS D'HABITATION PERSONNELLE - LOGEMENT SITUE SUR LE TERRITOIRE D'UN AUTRE ÉTAT MEMBRE QUE L'ÉTAT MEMBRE DU DOMICILE FISCALE</i>	16
2.2.7. <i>DISCRIMINATION FISCALES FONDEES SUR LA RESIDENCE OU LA LOCALISATION DES BIENS – INCOMPATIBLES AVEC LA LIBRE CIRCULATION DES CAPITAUX ET DES CITOYENS</i>	17
2.2.8. <i>ALERTES FISCALES</i>	20
TITRE 3 - LE CONJOINT DE FONCTIONNAIRE	22
3.1. LE CONJOINT N'A PAS D'ACTIVITE PROFESSIONNELLE	22
3.2. LE CONJOINT A UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE EN BELGIQUE	22
3.3. LE QUOTIENT CONJUGAL	22
3.4. LE CONJOINT EXERCE UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE A L'ETRANGER	23

3.5.	LES EFFETS DU CONCUBINAGE ET DE LA COHABITATION LEGALE.....	24
3.6.	LA REDUCTION D'IMPOTS POUR ENFANT A CHARGE ET GARDE D'ENFANT	24
3.6.1.	<i>ENFANTS A CHARGE</i>	24
3.6.2.	<i>DEDUCTIONS POUR ENFANT A CHARGE – PARENTS SEPARES – GARDE ALTERNEE</i>	25
3.6.3.	<i>GARDE D'ENFANTS</i>	26
3.6.4.	<i>ENFANT A CHARGE - CONJOINT TAXABLE COMME « NON-RESIDENT »</i>	26
TITRE 4	- LES EXPERTS NATIONAUX DETACHES.....	26
TITRE 5	- LES SUCCESSIONS	27
5.1.	GENERALITE	27
5.2.	L'APPLICATION DE L'ARTICLE 13 DU « PPI »	27
5.2.1.	<i>PRINCIPE GENERAL</i>	27
5.2.2.	<i>LE CONJOINT DU FONCTIONNAIRE – LES ENFANTS A CHARGE</i>	27
5.2.3.	<i>LE FONCTIONNAIRE RETRAITE</i>	27
5.3.	LA SITUATION EN BELGIQUE.....	27
TITRE 6	- CAS PARTICULIERS.....	29
6.1.	LES REVENUS IMMOBILIERS (REVENU CADASTRAL–PRECOMPTE IMMOBILIER).....	29
6.1.1.	<i>PRINCIPES DE DROIT BELGE – PRECOMPTE IMMOBILIER</i>	29
6.1.2.	<i>DETERMINATION DU REVENU IMMOBILIER</i>	30
6.1.3.	<i>RESIDENCE FAMILIALE - PRECOMPTE IMMOBILIER - REDUCTION</i>	30
6.1.4.	<i>IMPOSITION DES BIENS IMMOBILIERS PSEDES EN BELGIQUE PAR L'ETAT MEMBRE DU DOMICILE FISCAL</i>	31
6.2.	LES REVENUS MOBILIERS.....	31
6.2.1.	<i>PRINCIPES</i>	31
6.2.2.	<i>LES INTERETS - DIRECTIVE 2003/48/CE DU 3 JUIN 2003</i>	31
6.2.3.	<i>DIRECTIVE 2014/107/UE DU 9 DECEMBRE 2014</i>	32
6.2.4.	<i>LES COMPTES D'EPARGNE A L'ETRANGER - DISCRIMINATION – ARRET DE LA COUR DE JUSTICE DU JUIN 2013</i>	33
6.2.5.	<i>LES DIVIDENDES</i>	33
6.3.	LES TAXES LOCALES ET REGIONALES.....	34
6.4.	LA TAXE DE CIRCULATION AUTOMOBILE.....	35
6.5.	AUTOMOBILE - OBLIGATION D'IMMATRICULER - TAXE DE MISE EN CIRCULATION	35
6.5.1.	<i>OBLIGATION D'IMMATRICULER</i>	35
6.5.2.	<i>TAXE DE MISE EN CIRCULATION</i>	36
6.5.3.	<i>OBLIGATION DE RADIER L'IMMATRICULATION EN QUITTANT LA BELGIQUE</i>	36
6.6.	LA REDEVANCE « RADIO-TELEVISION »	37
6.7.	LES RENTES ALIMENTAIRES	37
6.8.	LA TVA SUR LA VENTE DE VEHICULES D'OCCASION	38
6.9.	LA TVA SUR LA LOCATION DE PARKINGS.....	38
6.10.	LES DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LES CONTRATS DE LOCATIONS.....	39
6.11.	IMPORTATION ET REEXPORTATION DU MOBILIER PERSONNEL EN FRANCHISE D'IMPOTS OU TAXES.	39
6.12.	IMPORTATION ET REEXPORTATION DU VEHICULE AUTOMOBILE.....	39
6.13.	LA "ZORGVERZEKERING".....	39
6.14.	TROUVER SON CHEMIN DANS LA FISCALITE BELGE EN 2016 !	40

* * *

AVERTISSEMENT

- Le présent document ne constitue qu'une source d'information générale destinée à donner un aperçu des principes légaux régissant la situation fiscale des fonctionnaires et autres agents des Communautés. Il n'a pas vocation de donner des informations exhaustives permettant de régler des situations individuelles. Il ne se substitue donc pas à la recherche d'un avis personnalisé auprès d'un professionnel, adapté aux circonstances particulières de situations individuelles.
- Les références à des dispositions législatives de droit belge applicables à la date du présent document sont données à titre indicatif et ne préjugent pas des modifications pouvant intervenir, à court ou moyen terme, tant au niveau des pouvoirs régionaux qu'au niveau du pouvoir fédéral.

Le lecteur sera attentif sur le fait que la réforme de l'Etat belge a, dans de nombreuses matières fiscales, accordées des pouvoirs réglementaires autonomes aux Régions. La situation fiscale des fonctionnaires et autres agents des Communautés peut donc varier en fonction de la région dans laquelle ils ont leur résidence. Ils sont invités à s'informer sur la réglementation spécifique à cette région.

3. Les données chiffrées relatives aux calculs et montants des impôts applicables en Belgique ne sont données qu'à titre purement indicatif, dans la mesure où elles peuvent être modifiées à tout moment par la législateur, national ou régional, ou, encore, varier d'un exercice fiscal à l'autre par le biais, notamment, des indexations.
4. Des informations sur le contenu de la législation fiscale belge peuvent être obtenues sur le site du Service Public Fédéral des Finances¹.
5. Le Protocole sur les Privilèges et Immunités des Institutions européennes du 8 avril 1965 a été remplacé par le Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne, annexé au Traité sur l'Union européenne et au Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, signé à Lisbonne, le 13 décembre 2007². Le Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne³ est entré en vigueur en même temps que le Traité de Lisbonne, le 1^{er} décembre 2009. Pour la compréhension du présent document, les articles 12, 13 et 14 de l'ancien Protocole restent fondamentalement inchangés, mais deviennent respectivement les articles 11, 12 et 13 du Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne.

¹ <http://www.fisconet.fgov.be/>
<http://www.belgium.be/eportal/application?origin=charterHome.jsp&event=bea.portal.framework.internal.refresh&pageid=charterDetailPage&navId=3649>

² JO n° C 115 du 9 mai 2008, p. 266 (Protocole n° 7 de la version consolidée des Traités)

³ Appelé ci-après "PPI" ou "Protocole"

TITRE I - CADRE GENERAL - DROIT BELGE

1.1. QUI PAYE DES IMPOTS EN BELGIQUE ?

1.1.1. LES RESIDENTS – LA NOTION DE RESIDENCE FISCALE EN DROIT BELGE

Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les **habitants** du Royaume, c'est-à-dire les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur **domicile** ou **siège de leur fortune**. Il s'agit dans chaque cas d'une question de fait, le fait l'emportant sur les intentions en matière fiscale.

Toutefois, et sauf preuve du contraire, sont présumés avoir établi en Belgique leur domicile ou siège de leur fortune, les personnes inscrites au **registre national des personnes physiques** ⁴.

◀ Pour rappel, les **fonctionnaires** et autres agents de l'Union, sauf s'ils sont belges, "*ne sont pas soumis, pas plus que leurs conjoints et les membres de leur famille vivant à leur charge, aux dispositions limitant l'immigration et aux formalités d'enregistrement des étrangers*" (art. 11, b) du Protocole sur les Privilèges et Immunités).

Ils peuvent être dispensés des formalités d'inscription au registre de la population de leur Commune de résidence et faire établir une carte d'identité spéciale par l'intermédiaire des services de leur institution ⁵. Toutefois, les fonctionnaires ont une obligation statutaire de transmettre leur adresse personnelle à leur institution ⁶.

De même, il ressort de l'article 15 du protocole que l'institution a le droit, mais également l'obligation de communiquer les adresses personnelles aux autorités du pays d'accueil ⁷.

◀ Notons que l'article 11 du Protocole (qui date de 1965...) n'est pas applicable au partenaire, enregistré (par exemple la « cohabitation légale ») ou non, à l'exception des partenariats « équivalents à mariage » puisque dans ce cas, il est assimilé à un « membre de la famille » ⁸.

Encore faut-il qu'il vive « à la charge » du fonctionnaire ⁹.

Dans ce contexte, la Directive 2004/38/CE relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE (JO L 158 du 30 avril 2004) confère une protection plus étendue aux partenaires pouvant justifier d'une « *relation durable* » ¹⁰ que le Protocole.

⁴ Article 2, 1°, dernier alinéa CIR/92 (Code des impôts sur les revenus)

⁵ Les autorités locales peuvent s'assurer, par voie de contrôle, de la présence physique et effective des personnes, préalablement à leur enregistrement dans les registres nationaux.

⁶ C.J.C.E. 21 avril 1994, Campogrande c. Commission, aff. C-22/93

⁷ C.J.C.E. 21 avril 1994, op. cit.

⁸ Au sens de l'article 3 de la Directive 2004/38/CE du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leur famille de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres.

⁹ L'article 12 du Protocole stipule que « [Les fonctionnaires et autres agents] ne sont pas soumis non plus que

leurs conjoints et les membres de leur famille vivant à leur charge, aux dispositions limitant l'immigration et aux formalités d'enregistrement des étrangers ».

¹⁰ Sur la compréhension par les autorités belges de la « relation durable », voyez la loi du 8/7/2011 (article 2) et A.R. du 7/5/2008 (art. 3). Notons que plusieurs dispositions de la loi du 8/7/2011 paraissent incompatibles avec la directive 2004/38/CE. La Commission a engagé une procédure d'infraction à charge de la Belgique au mois de février 2013.

1.1.2. « LA RESIDENCE NORMALE OU HABITUELLE » - LA NOTION DE RESIDENCE « NORMALE » EN DROIT DE L'UNION EUROPEENNE

- En droit de l'Union, la définition de la « résidence normale » peut être trouvée dans l'article 6 de la **Directive 83/183/EC du 28 mars 1983** relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre ¹¹, telle que modifiée par la directive 89/604/CEE du Conseil, du 23 novembre 1989 ¹².

L'article 6 se lit :

*« Pour l'application de la présente directive, on entend par 'résidence normale' le lieu où une personne demeure habituellement, c'est-à-dire pendant au moins **185 jours** par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite.*

Toutefois, la résidence normale d'une personne dont les attaches professionnelles sont situées dans un lieu différent de celui de ses attaches personnelles, et qui, de ce fait, est amenée à séjourner alternativement dans des lieux différents situés dans deux ou plusieurs États membres, est censée se situer au lieu de ses attaches personnelles, à condition qu'elle y retourne régulièrement.

Cette dernière condition n'est pas requise lorsque la personne effectue un séjour dans un État membre pour l'exécution d'une mission d'une durée déterminée. La fréquentation d'une université ou d'une école n'implique pas le transfert de la résidence normale”.

- Elle peut également être trouvée dans la **Directive 2006/126/CE** du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 2006 relative au permis de conduire (refonte) ¹³

Article 7 : Délivrance, validité et renouvellement

1. Le permis de conduire est uniquement délivré aux demandeurs qui :

*e) ont leur résidence normale sur le territoire de l'État membre délivrant le permis de conduire ou peuvent prouver qu'ils y font des études **depuis 6 mois au moins**.*

3. Le renouvellement du permis de conduire au moment où sa validité administrative vient à échéance est subordonné aux conditions suivantes :

a) et

b) la résidence normale sur le territoire de l'État membre délivrant le permis de conduire ou l'administration de la preuve que le demandeur y fait des études depuis 6 mois au moins.

Article 12 : Résidence normale

*Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par « résidence normale » le lieu où une personne demeure habituellement, c'est-à-dire pendant au moins **185 jours** par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou, dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle demeure.*

Toutefois, la résidence normale d'une personne dont les attaches professionnelles sont situées dans un lieu différent de celui de ses attaches personnelles et qui, de ce fait, est amenée à séjourner alternativement dans des lieux différents situés dans deux ou plusieurs États membres

¹¹ JO L 105, p. 64

¹² JO L 348, p. 28

¹³ JO L 403 du 30.12.2006, p. 26

est censée se situer au lieu de ses attaches personnelles, à condition qu'elle y retourne régulièrement.

Cette dernière condition n'est pas requise lorsque la personne demeure dans un État membre pour l'exécution d'une mission d'une durée déterminée. La fréquentation d'une université ou d'une école n'implique pas le transfert de la résidence normale.

- La Cour de justice a déjà jugé que les critères de détermination de cette notion visent tant le lien, professionnel et personnel, d'une personne avec un lieu déterminé que la durée de ce lien et qu'ils doivent, en conséquence, être examinés cumulativement (voir arrêts du **23 avril 1991**, Ryborg, C-297/89, point 19, et du **17 juillet 2001**, Louloudakis, C-262/99, point 51).

Dans un arrêt du **26 avril 2007**¹⁴, la Cour de Justice a affiné l'interprétation de l'article 6 de la directive 83/183/CEE:

“La résidence normale doit être considérée comme étant le lieu où l'intéressé a établi le centre permanent de ses intérêts (voir, par analogie, arrêts précités Ryborg, point 19, et Louloudakis, point 51).

*Le critère de permanence renvoie à la condition selon laquelle l'intéressé doit demeurer habituellement au lieu concerné pendant au moins **185 jours** par année civile. Dans l'affaire au principal, dans laquelle, selon les constatations de la juridiction de renvoi, il est satisfait à cette condition, la durée déterminée de l'affectation de M. Alevizos sur un poste de l'OTAN en Italie n'exclut donc pas, en tant que telle, que celui-ci ait eu, durant la période en cause, sa résidence normale dans cet État membre.*

Aux fins de déterminer la résidence normale en tant que centre permanent des intérêts de la personne concernée, tous les éléments de fait pertinents doivent être pris en considération (voir arrêt Ryborg, précité, point 20), à savoir, notamment, la présence physique de celle-ci, celle des membres de sa famille, la disposition d'un lieu d'habitation, le lieu où sont effectivement scolarisés les enfants, le lieu d'exercice des activités professionnelles, le lieu de situation des intérêts patrimoniaux, celui des liens administratifs avec les autorités publiques et les organismes sociaux, dans la mesure où lesdits éléments traduisent la volonté de cette personne de conférer une certaine stabilité au lieu de rattachement, en raison d'une continuité résultant d'une habitude de vie et du déroulement de rapports sociaux et professionnels normaux (arrêt Louloudakis, précité, point 55)”.

- Le Tribunal de la Fonction publique a eu à diverses reprises l'occasion de faire application « in concreto » de ces principes, notamment dans un **arrêt du 8 avril 2008**¹⁵ et plus récemment dans un **arrêt du 5 décembre 2012**¹⁶.

« Il ressort également de la jurisprudence que l'absence de toute résidence habituelle dans le pays d'affectation durant la période de référence précédant l'entrée en service de l'intéressé constitue le critère primordial pour déterminer l'existence du droit à l'indemnité de dépaysement (arrêt Magdalena Fernández/Commission, précité, point 21 ; arrêts du Tribunal de première instance du 13 décembre 2004, E/Commission, T-251/02, point 53, et du 25 octobre 2005, De Bustamante Tello/Conseil, T-368/03, point 52 ; arrêt B/Commission, précité, point 35).

La résidence habituelle est le lieu où l'intéressé a fixé, avec la volonté de lui conférer un caractère stable, le centre permanent ou habituel de ses intérêts (arrêt Magdalena Fernández/Commission, précité, point 22, et arrêt Kyriazis/Commission, précité, point 47), étant entendu que, pour un fonctionnaire possédant la nationalité du pays d'affectation, la circonstance d'y avoir maintenu ou établi sa résidence habituelle, ne fût-ce que pour une durée très brève au

¹⁴ *Georgios Alevizos c. Ipourgos Ikonomiko*, C-392-05, EU:C:2007:251

¹⁵ *G.B. c. Commission*, F-134/06, EU:F:2008:40

¹⁶ *B. c. Commission*, F-6/12, EU:F:2012:175

cours de la période décennale de référence, suffit à entraîner la perte ou le refus du bénéfice de l'indemnité de dépaysement (arrêt B/Commission, précité, point 38, et la jurisprudence citée) ».

A cette occasion, le Tribunal a rappelé

« ...que l'inscription au registre de la population de la commune du lieu d'affectation révèle normalement la volonté et l'intention de fixer le centre stable et permanent de la résidence et des intérêts en ce lieu (ordonnance Salvador Roldán/Commission, précitée, point 52 ; arrêt Kyriazis/Commission, précité, point 53) »¹⁷.

1.1.3. LES NON-RESIDENTS

L'impôt des non-résidents (I.N.R.) frappe les contribuables dont le domicile fiscal est établi à l'étranger.

Ils sont imposables sur leurs revenus d'origine belge tandis que les résidents sont imposables sur leurs revenus mondiaux.

Pour ce qui concerne les personnes physiques, il existe une présomption réfragable (que l'on peut renverser) de résidence en Belgique sur la base de l'inscription au Registre National des personnes physiques.

En outre, pour les personnes mariées qui ne sont pas considérées comme fiscalement "isolées" (à la différence des conjoints de fonctionnaires qui sont traités comme des « isolés »), leur domicile fiscal est établi à l'endroit où est établi le ménage.

Sont imposables :

- les revenus recueillis par des non-résidents à charge d'un « habitant » du royaume.
- les rémunérations à charge d'un non-résident à raison d'une activité exercée en Belgique par une personne qui y séjourne plus de 183 jours au cours d'une période imposable (notamment dans le cadre d'un détachement¹⁸).

Le personnel non-statutaire au service des Institutions Communautaires, qui ne bénéficie pas des dispositions de l'article 13 du Protocole sur les Privilèges et Immunités des Communautés, peut, le cas échéant, revendiquer le statut de non-résident.

1.2. QUELS SONT LES REVENUS TAXABLES EN BELGIQUE ?

Pour rappel, à défaut d'harmonisation de la fiscalité directe au niveau de l'Union, les Etats membres conservent une compétence exclusive dans ce domaine, y compris pour définir la notion de revenu.

Les "habitants" du Royaume sont soumis à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus imposables, même ceux qui auraient été produits ou recueillis à l'étranger (sous réserve de l'application des conventions préventives de double imposition et sous déduction, dans la plupart des cas, de la quotité d'impôt payée à l'étranger).

Le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles.

¹⁷ Point 42

¹⁸ Règlement (CE) n° 1408/71 du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, remplacé par le Règlement(CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (JO du 30.4.2004, n° L 166), p. 1

L'ensemble des revenus nets est égal à la somme des revenus nets des quatre catégories suivantes :

1.2.1. LES REVENUS PROFESSIONNELS

Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toutes natures et sont constitués des « bénéfices, profits, bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure, des rémunérations et pensions » recueillis par le contribuable.

Le revenu imposable est tout enrichissement qui trouve son origine dans l'exercice d'une activité professionnelle.

1.2.2. LES REVENUS DE CAPITAUX ET BIENS MOBILIERS

Il s'agit des produits d'avoirs mobiliers à savoir les dividendes et revenus d'actions, les intérêts de placements et de comptes d'épargne, les revenus de rentes viagères, etc....

En Belgique, cet impôt est payé par voie de « *précompte mobilier* » libératoire (15% pour les Intérêts des comptes d'épargne au-delà de la franchise de 1.880,00 €, 27% sur les intérêts des autres placements et les dividendes)¹⁹.

Le précompte mobilier passera à 30% en 2017.

1.2.3. LES REVENUS IMMOBILIERS – VIOLATION CARACTERISEE DU DROIT DE L'UNION PAR LA BELGIQUE – AFFAIRE C-110/17

Il est de principe général que les impôts dus sur des revenus immobiliers sont déclarés et payés dans le pays où se trouvent les biens, sans préjudice d'une déclaration et taxation dans l'Etat membre du domicile fiscal et sous réserve de la mise en œuvre des conventions préventives de la double imposition.

En Belgique, le revenu immobilier est imposable dans le chef du propriétaire, emphytéote, usufruitier, possesseur (y compris les personnes qui bénéficient d'un droit d'usage et/ou d'habitation) et les bénéficiaires d'un droit de superficie (art. 251 CIR/92).

Pour les propriétaires qui habitent leur bien, le revenu immobilier est constitué par le « *revenu cadastral* » (revenu « *moyen normal net* » fictivement attribué à chaque propriété foncière par l'administration et indexé).

Lorsque le bien est donné en location à titre d'habitation privée, le revenu cadastral est augmenté de 40%²⁰. L'impôt sur le revenu immobilier est le « *précompte immobilier* » qui est une fraction du revenu cadastral.

A relever que la Commission européenne a adressé un **avis motivé à la Belgique le 22 mars 2012** en raison de la discrimination dans la taxation des immeubles selon qu'ils soient situés en Belgique ou à l'étranger²¹.

En effet, les biens situés en Belgique ne sont imposés que sur le revenu cadastral, correspondant à une valeur locative fixée arbitrairement en 1975 et non modifiée depuis, tandis que les biens situés dans d'autres Etats membres sont imposés sur leur valeur locative actuelle ou le montant brut des loyers effectivement perçus, alors que les loyers d'origine belge ne doivent pas être déclarés.

¹⁹ Pour les incidences de la Directive [2003/48/CE...2014/48/UE...2015/2060/UE et 2014/107/UE, voir point

7.2 infra

²⁰ voir chapitre 6.1.2. infra

²¹ Avis motivé du 22 mars 2012, procédure n° 2007/4332, violation de l'article 63 TFUE.

La législation fiscale belge prévoit donc des modalités d'évaluation différentes des revenus des biens immobiliers qui sont discriminatoires et incompatibles avec l'article 63 TFUE qui interdit toute restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres.

Ces discriminations sont évidemment de nature à dissuader les citoyens résidents belges à investir dans d'autres États membres.

En l'absence de réponse des autorités belges, la Commission a finalement saisi la Cour de Justice le 3 mars 2017.

L'affaire est pendante sous la référence C-110/17.

Entre-temps, sur question préjudicielle posée par la Cour d'Appel d'Antwerpen le 10 septembre 2013, la Cour de justice a déjà sanctionné la Belgique en jugeant, dans un **arrêt du 11 septembre 2014** que :

« L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, dans la mesure où elle est susceptible d'aboutir, lors de l'application d'une clause de progressivité contenue dans une convention préventive de double imposition, à un taux d'imposition sur le revenu plus élevé du seul fait que la méthode de détermination des revenus des biens immobiliers conduit à ce que ceux provenant de biens immobiliers non donnés en location situés dans un autre État membre soient évalués à un montant supérieur à ceux provenant des tels biens situés dans le premier État membre. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est bien l'effet de la réglementation en cause au principal »²².

1.2.4. LES REVENUS DIVERS

Il s'agit de revenus répondant à un régime particulier, notamment :

- de bénéfices résultant de spéculations,
- d'opérations ou prestations occasionnelles en dehors de l'activité professionnelle,
- des prix, droits d'auteurs, royalties, etc....
- des rentes ou pensions alimentaires payées, notamment dans le cadre de procédures judiciaires [en Belgique, par ex. le 223 C.C. devant le Juge de paix ou les procédures en divorce, notamment, certaines plus-values
- la sous-location de biens meublés
- etc...

Rappelons qu'en principe, le débiteur des pensions peut en déduire 80%, tandis que le créancier des pensions est taxable sur 80% des montants perçus²³.

²² CJUE, 11 septembre 2014, Ronny Verest et Gaby Gerards vs Etat belge, C-489/13, EU:C:2014:2210

²³ Voir chapitre 6.7 infra

TITRE 2 LA SITUATION FISCALE DU FONCTIONNAIRE – LE PROTOCOLE SUR LES PRIVILEGES ET IMMUNITES

La situation fiscale des fonctionnaires et des autres agents de l'Union européenne ne peut être envisagée sans avoir bien à l'esprit les dispositions du Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne, en abrégé « PPI »²⁴, principalement les articles 12 et 13.

2.1. PRINCIPES DE BASE

2.1.1. L'ARTICLE 12 DU « PPI » - LA REMUNERATION DE L'UNION EST EXEMPTÉE D'IMPOTS NATIONAUX

Aux termes de l'article 12 du "PPI", «*Dans les conditions et suivant la procédure fixées par la loi européenne, les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont soumis, au profit de celle-ci, à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle. Cette loi est adoptée après consultation des institutions concernées.*

Les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union.»

Dans la mesure où ils payent un impôt à l'Union, cette disposition a pour but d'éviter la double imposition.

La Cour de Justice des Communautés, d'autre part, a précisé que :

- a) *l'article 12 du protocole ne se limite pas aux impositions nationales fondées directement sur les traitements, salaires ou émoluments versés par les Communautés à leurs fonctionnaires ou autres agents, mais que **l'exemption s'étend également à toute imposition indirecte** (voir arrêts du 16 décembre 1960, Humblet, 6/60, Rec. p. 1125, 1158; du 24 février 1988, Commission/Belgique, 260/86, Rec. p. 955, point 10, et du 22 mars 1990, Tither, C-333/88, Rec. p. I-1133, point 12).*
- b) *l'article 12 du protocole restreint la souveraineté fiscale des États membres, en ce qu'il **s'oppose à toute imposition nationale, quelles que soient sa nature ou ses modalités de perception, qui a pour effet de grever, directement ou indirectement, les fonctionnaires ou autres agents des Communautés, en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par les Communautés, même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération** (arrêts Commission/Belgique, précité, point 10; Tither, précité, point 12, et du 25 mai 1993, Kristoffersen, C-263/91, Rec. p. I-2755, point 14).*
- c) *les conditions donnant droit à un avantage fiscal doivent s'appliquer de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires communautaires comme à tous autres contribuables (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1974, Brouerius van Nidek, 7/74, Rec. p. 757, point 14).*

☛ Sur la base des principes exposés ci-dessus, les revenus professionnels qui lui sont payés par L'Union

²⁴ Un commentaire approfondi du Protocole sur les Privilèges et Immunités des Communautés a été publié dans les Cahiers de Droit Européen, 1991, n° 1-2

sont exemptés d'impôt national. Les fonctionnaires et autres agents n'ont aucune obligation de les déclarer à une administration nationale.

Si nécessaire, ils peuvent obtenir de leur Institution une attestation confirmant leur qualité et l'existence dans son chef de revenus exonérés.

La Cour de justice a réaffirmé les principes dégagés de l'arrêt « HUMBLET », dans un arrêt important du **5 juillet 2012**²⁵. La Cour a jugé que :

« L'article 12, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités ... doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, ... , qui prend en considération les revenus, y compris des pensions et des indemnités pour cessation définitive de service, versés par l'Union européenne à ses fonctionnaires et à ses agents, ou à ses anciens fonctionnaires et à ses anciens agents, dans le cadre du plafonnement d'un impôt tel que l'impôt de solidarité sur la fortune ».

Mais l'arrêt est particulièrement important sur un autre point. La Cour précise, en effet et pour la première fois expressément, que

*« dans l'intérêt de la sécurité juridique, **il convient de constater que, étant donné que les revenus versés par l'Union et soumis aux impôts de celle-ci, ne sauraient être imposés ni directement ni indirectement par un État membre et qu'ils sont soustraits à la souveraineté fiscale des États membres, la personne bénéficiant de tels revenus est également soustraite à toute obligation de déclarer le montant de ceux-ci aux autorités d'un État membre** » (attendu n° 30).*

- ☛ Sont également exemptées d'impôts nationaux les allocations d'invalidité, les pensions d'ancienneté, ainsi que les pensions de survie versées par les Communautés aux veuves et veufs de fonctionnaires et autres agents.

(d) Par contre ne tombent pas sous l'application de l'article 12 :

- les taxes ou redevances imposées par les Etats membres qui représentent la contrepartie d'un service (ex : la taxe régionale, les taxes sur les immondices, sur l'eau, la redevance radio-télévision, etc ...)
- les taxes de scolarité
- la taxe de mise en circulation d'un véhicule automobile
- la taxe (annuelle) de circulation automobile
- en Belgique, l'impôt foncier (précompte immobilier)
- les droits de succession
- etc...

(e) Il faut également rappeler que si les Etats membres ne peuvent taxer les revenus de l'Union (rémunérations, pensions, allocations, etc...), ils sont toutefois autorisés à tenir compte de leur existence et de leur montant lorsqu'il s'agit d'attribuer ou de refuser des avantages fiscaux (réductions, abattements, crédits d'impôts, etc...) lorsque ceux-ci sont conditionnés par un plafond de revenus.

Dans le cadre d'une demande d'abattement de la taxe d'habitation française, la Cour de justice, dans un **arrêt du 21 mai 2015**, a jugé que :

²⁵

Bourges-Maunoury c. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, C-558/10, EU:C:2012:418

« ... il y a lieu de constater que la législation nationale en cause dans l'affaire au principal ne contient aucune disposition qui empêcherait les fonctionnaires et autres agents de l'Union de bénéficier du dégrèvement partiel de la taxe d'habitation aux mêmes conditions que celles applicables à tout autre contribuable susceptible de bénéficier de cet avantage, à savoir que le revenu fiscal de référence ne dépasse pas le seuil légalement défini.

« En effet, la cause de l'exclusion au dégrèvement partiel de la taxe d'habitation ne réside pas dans le fait d'être fonctionnaire ou autre agent de l'Union percevant un salaire dépassant le seuil du revenu fiscal de référence, mais découle de la condition générale relative au montant des revenus ouvrant droit au bénéfice en cause, condition qui s'applique de manière non discriminatoire aux fonctionnaires et aux autres agents de l'Union comme à tout autre contribuable de l'État membre concerné.

« ..., il convient de rappeler, ainsi qu'il ressort du point 21 du présent arrêt, que l'impôt en cause au principal dépend essentiellement de la valeur locative du logement et ne vise ni la capacité contributive du contribuable ni l'ensemble de son patrimoine. En effet, la capacité contributive de celui-ci n'est prise en compte qu'aux fins de l'obtention de l'avantage fiscal et ne constitue pas l'objet même de la taxe d'habitation.

« À cet égard, il y a lieu de souligner que le mécanisme du dégrèvement partiel de la taxe d'habitation a été introduit en vue d'éviter des situations d'injustice et constitue une mesure sociale permettant aux foyers fiscaux à revenu modeste de faire face aux impositions communales. Admettre une exclusion des traitements, des salaires et des émoluments versés par l'Union sur le fondement des dispositions de l'article 12 du protocole conduirait dès lors à une dénaturation de la mesure sociale instituée.

« L'article 12, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne, annexé aux traités UE, FUE et CEEA, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui prend en considération les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union européenne à ses fonctionnaires et autres agents pour la détermination du plafonnement de la cotisation due au titre d'une taxe d'habitation perçue au profit des collectivités territoriales, en vue d'un dégrèvement éventuel de celle-ci »²⁶.

2.1.2. L'ARTICLE 13 DU « PPI » - LA DETERMINATION DU DOMICILE FISCAL DU FONCTIONNAIRE

La détermination du domicile fiscal est importante parce que c'est au lieu où se trouve le domicile fiscal que l'ensemble des revenus taxables du contribuable doivent être déclarés et imposés.

Pour les fonctionnaires et autres agents des Communautés, le domicile fiscal est déterminé par l'article 13 du "PPI".

2.1.2.1. ARTICLE 13 DU « PPI » - PRINCIPES

Aux termes de l'article 13 du "PPI" :

"Pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les États membres de l'Union, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, établissent leur résidence sur le territoire d'un État

²⁶ CJUE, 21 mai 2015, *Pazdziej*, C349/14, EU:C:2015:338

membre autre que l'État du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union sont considérés, tant dans l'État de leur résidence que dans l'État du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier État si celui-ci est membre de l'Union. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article.

Les biens meubles appartenant aux personnes visées au premier alinéa et situés sur le territoire de l'État de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet État. Pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'État du domicile fiscal, sous réserve des droits des États tiers et de l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Les domiciles acquis en raison uniquement de l'exercice de fonctions au service d'autres organisations internationales ne sont pas pris en considération dans l'application des dispositions du présent article".

2.1.2.2. INFLUENCE DU LIEU DE RECRUTEMENT

Si dans la majorité des cas, le "domicile fiscal" coïncidera avec le lieu de recrutement, il ne coïncide pas nécessairement avec celui-ci.

La détermination du lieu de recrutement, du lieu d'origine et, par voie de conséquence, du domicile fiscal, peut soulever des difficultés auxquelles il faut rester attentif ²⁷.

2.1.2.3. L'ARTICLE 13 DU « PPI » N'EST PAS APPLICABLE AU FONCTIONNAIRE A LA RETRAITE.

Il est important de rappeler que l'article 13 du PPI n'est applicable qu'aux fonctionnaires en fonctions. Le domicile fiscal du fonctionnaire retraité sera, en principe, situé dans le pays (Etat membre ou non) où il établira sa résidence principale et y aura le « *centre de ses intérêts* ».

2.1.2.4. DETERMINATION DU DOMICILE FISCAL - EXEMPLES

- a) Un fonctionnaire belge est recruté en Belgique.

Son domicile fiscal est en Belgique. Il payera, en Belgique, des impôts l'ensemble sur l'ensemble de ses revenus professionnels, à la seule exception de la rémunération payée par son institution, ainsi que sur ses revenus mobiliers, immobiliers et divers.
- b) Un fonctionnaire italien vit depuis sa naissance en Belgique où il est recruté. Son domicile fiscal sera considéré comme étant situé en Belgique.
- c) Un fonctionnaire grec est recruté à Rome, où il s'est installé avec sa famille depuis dix ans, après avoir acheté un immeuble, où il travaille et paye ses impôts. Son domicile fiscal sera considéré comme se trouvant en Italie.
- d) Un fonctionnaire belge a été élevé en Allemagne, où il a étudié, vécu et travaillé. Il est recruté en Allemagne. Son domicile fiscal sera considéré être en Allemagne.

²⁷ Cf. arrêt du Tribunal de Première instance du 28.9.1999, affaire T-28/98, J. c. Commission des Communautés européennes ; arrêt du 27.9.2000, affaire T-317/99, Lemaître c. Commission des Communautés européennes.

2.1.2.5. LES FONCTIONNAIRES PEUVENT-ILS CHOISIR LEUR DOMICILE FISCAL ?

Les fonctionnaires et autres agents peuvent-ils déroger à la règle édictée par l'article 13 du protocole et choisir librement le lieu de leur domicile fiscal ?

Dans l'état actuel de la jurisprudence de la Cour de Justice, la réponse est négative.

La Cour de justice a en effet jugé que

« L'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes ne donne pas au fonctionnaire un choix quant à la détermination de son domicile fiscal et que l'intention d'un fonctionnaire, existant avant son entrée au service des Communautés, de transférer son domicile dans l'Etat membre du lieu d'exercice de ses fonctions ne saurait être prise en considération aux fins d'examiner s'il a établi sa résidence uniquement en raison de l'exercice de ses fonctions, sauf si le fonctionnaire apporte la preuve qu'il avait pris des mesures pour réaliser le transfert de son domicile indépendamment de son entrée au service des Communautés »²⁸.

La Cour de justice a confirmé cette jurisprudence dans une affaire relative à la situation fiscale d'un conjoint de fonctionnaire sans activité professionnelle :

« L'article [14], premier alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, annexé initialement au traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes, puis, en vertu du traité d'Amsterdam, au traité CE, doit être interprété en ce sens que le conjoint d'une personne qui, pour la seule raison que cette dernière entre au service de l'Union européenne, établit sa résidence sur le territoire d'un Etat membre autre que l'Etat membre du domicile fiscal qu'il possédait au moment de l'entrée de ladite personne au service de l'Union est considéré comme ayant conservé son domicile fiscal dans ce dernier Etat membre si lui-même n'exerce pas d'activité professionnelle propre »²⁹.

2.2. SITUATION FISCALE DES FONCTIONNAIRES ET AUTRES AGENTS - RESUME

2.2.1. LES REVENUS PROFESSIONNELS

Les fonctionnaires et autres agents des Communautés sont « *exemptés d'impôts nationaux sur les (seuls) traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés* » (art. 12 du Protocole sur les Privilèges et Immunités des Communautés, en abrégé « PPI »).

Le fonctionnaire recruté en cours d'année n'est évidemment pas exonéré d'impôts nationaux sur ses revenus professionnels générés avant son entrée en service.

De même, en cas d'activités annexes ou accessoires, les revenus générés par ces activités lucratives sont taxables, comme par exemple, le fonctionnaire dûment autorisé dispensant des cours dans une université). Toutefois, en principe, le fonctionnaire générant des revenus d'une activité professionnelle accessoire pourrait être soumis à l'impôt des non-résidents sur les revenus générés en Belgique.

2.2.2. LES REVENUS MOBILIERS

Les fonctionnaires et autres agents statutaires déclarent ces revenus et payent les impôts y afférent au lieu de leur domicile fiscal (voir art. 13 du « PPI »).

Les fonctionnaires dont le domicile fiscal n'est pas situé en Belgique sont exonérés du « précompte mobilier » belge, s'ils le demandent expressément. Ils ont toutefois l'obligation, en exécution de l'article 13 du "PPI", de

²⁸ Arrêt du 17 juin 1993, *Jansen van Rosendaal c. Staatsecretaris van Financiën*, C-88/92, EU:C:1993:246

²⁹ Arrêt du 28 juillet 2011, *Lotta Gistö*, C-270/10, EU:C:2011:529

déclarer ces revenus dans l'Etat membre de leur domicile fiscal ³⁰.

2.2.3. LES REVENUS IMMOBILIERS

Les fonctionnaires n'échappent pas à cet impôt, perçu par l'Etat membre du lieu où se trouve l'immeuble, ce qui ne les exonèrent pas de l'obligation de déclarer l'existence du bien dans l'Etat membre de leur domicile fiscal.

2.2.4. LES REVENUS DIVERS

Les fonctionnaires ou autres agents qui recueillent de tels revenus sont imposables dans et par le pays de leur "domicile fiscal".

2.2.5. LE DROIT DE DEDUIRE DANS L'ETAT MEMBRE DU DOMICILE FISCAL LES CHARGES ET REMUNERATIONS DES « GENS DE MAISONS » EXPOSEES DANS L'ETAT MEMBRE D'AFFECTATION.

La Cour de justice a rappelé, dans un arrêt du **13 novembre 2003** ³¹, que les fonctionnaires des Communautés peuvent invoquer le bénéfice de l'article de l'article 39 CE (ex-article 48) et, qu'en liaison avec l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, ces dispositions

« s'opposent à ce que des fonctionnaires des Communautés européennes originaires [d'Allemagne], qui résident au [Luxembourg], où ils exercent leurs activités en tant que fonctionnaires, et qui ont engagé des dépenses pour une employée de maison dans ce dernier État membre, ne puissent pas déduire ces dépenses de leurs revenus imposables en [Allemagne] en raison du fait que les cotisations versées pour l'employée de maison n'ont pas été payées au régime légal d'assurance pension [allemand] mais au régime [luxembourgeois] ».

La Cour a profité de l'occasion pour résumer le mécanisme de l'article 13 du Protocole :

« Il convient toutefois de relever que les fonctionnaires et autres agents des Communautés européennes sont soumis à des règles particulières en matière fiscale, qui les distinguent des autres travailleurs.

Ainsi, si les époux [Schilling] ont quitté leur État membre d'origine, à savoir l'Allemagne, pour exercer des emplois de fonctionnaires des Communautés européennes dans un autre État membre, c'est-à-dire au Luxembourg, leur traitement de fonctionnaire n'est imposé ni dans l'un ni dans l'autre de ces deux États membres, mais, conformément à l'article 12 du protocole, selon le régime fiscal autonome des Communautés européennes, prévu par le règlement (CEE, Euratom, CECA) n° 260/68 du Conseil, du 29 février 1968, portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes (JO L 56, p. 8).

Conformément à l'article [14] du protocole, l'État membre d'origine, où est maintenu le domicile fiscal du fonctionnaire ou de l'agent, reste en principe compétent pour imposer tous les autres revenus de ces personnes et soumettre celles-ci à l'impôt sur la fortune ainsi qu'aux droits de succession. Les fonctionnaires et autres agents visés à l'article 14 du protocole ont, par voie de conséquence, le droit de demander les déductions fiscales qui sont prévues par le régime fiscal national de l'État membre d'origine et qui ne sont pas liées à leur traitement de fonctionnaire ou d'agent » ³².

³⁰ voir point 7.2. infra

³¹ Arrêt *Theodor Schilling c. Finanzamt Nürnberg-Süd*, aff. C-209/0, EU:C:2003:610

³² Attendus 29 à 31

2.2.6. OCTROI D'UNE SUBVENTION POUR LA CONSTRUCTION OU L'ACQUISITION D'UN LOGEMENT A DES FINS D'HABITATION PERSONNELLE - LOGEMENT SITUE SUR LE TERRITOIRE D'UN AUTRE ÉTAT MEMBRE QUE L'ÉTAT MEMBRE DU DOMICILE FISCAL

Suivant la législation allemande en vigueur à l'époque, une subvention était accordée aux personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu pour la construction ou l'acquisition d'un logement à des fins d'habitation personnelle.

Était toutefois exclu du bénéfice de la subvention les biens immobiliers situés dans un autre État membre. La Commission a considéré que cette exclusion était incompatible avec les articles 18, 39 et 43 du Traité CE, suivie en cela par la Cour de justice dans un arrêt du **17 janvier 2008**³³.

“... , l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur l'ensemble du territoire de la Communauté européenne et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (voir arrêts du 15 septembre 2005, Commission/Danemark, C-464/02, Rec. p. I-7929, point 34; Commission/Portugal, précité, point 15; Commission/Suède, précité, point 17, et du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, précité, point 114).

Des dispositions qui empêchent ou dissuadent un ressortissant d'un État membre de quitter son État d'origine pour exercer son droit à la libre circulation constituent des entraves à cette liberté, même si elles s'appliquent indépendamment de la nationalité des travailleurs concernés (voir arrêts précités Commission/Danemark, point 35; Commission/Portugal, point 16; Commission/Suède, point 18, et du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, point 115).

En l'occurrence, l'article 2, paragraphe 1, première phrase, de l'EigZulG désavantage les personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu en Allemagne qui font construire ou acquièrent, à des fins d'habitation personnelle, un logement situé sur le territoire d'un autre État membre. Cette disposition ne permet pas à ces personnes de bénéficier de la subvention à la propriété immobilière alors qu'ont droit à cette dernière les personnes qui se trouvent dans la même situation au regard de l'impôt sur le revenu et qui, à l'occasion de la construction ou de l'acquisition d'un logement, décident de maintenir ou d'établir leur domicile sur le territoire allemand.

Il s'ensuit que, en réservant le bénéfice de la subvention à la propriété immobilière aux personnes intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu en Allemagne à la condition que le logement construit ou acquis à des fins d'habitation personnelle soit situé sur le territoire allemand, l'article 2, paragraphe 1, première phrase, de l'EigZulG est susceptible d'entraver la libre circulation des travailleurs et la liberté d'établissement, telles que garanties par les articles 39 CE et 43 CE.

Les mêmes principes pourraient être appliqués, par exemple, aux intérêts dus sur un crédit hypothécaire souscrit lors de l'acquisition, la construction ou la rénovation d'un bien immobilier.

2.2.7. DISCRIMINATION FISCALES FONDÉES SUR LA RESIDENCE OU LA LOCALISATION DES BIENS – INCOMPATIBLES AVEC LA LIBRE CIRCULATION DES CAPITAUX ET DES CITOYENS

³³ Commission c. République fédérale d'Allemagne, C-152/05, EU:C:2008:17, points 21 à 23

Suivant une jurisprudence récente mais constante, la Cour de justice s'est mise à sanctionner systématiquement les Etats membres qui pratiquent des discriminations fondées sur la résidence, dans le domaine de la fiscalité, mais également des droits de succession :

1. Arrêt C-364/01, Barbier v Inspecteur van de Belastingdienst te Heerlen [11/12/2003]: fixation de la valeur de propriété
2. Arrêt C-104/06, Commission v Suède [18/1/2007]: vente immobilière - plus-value - absence d'imposition si réinvesti dans une habitation en Suède
3. Arrêt C-443/06, Waltraud-Hollmann v Fazenda Publica, Ministerio Publico [11/10/2007]: imposition des plus-values
4. Arrêt C-464/05, Geurts-Vogten v Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat [25/10/2007]: transfert d'entreprises familiales
5. Arrêt C-256/06, Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl [17/1/2008]: fixation de la valeur de propriété agricoles
6. Arrêt C-43/07, Arens-Sikken v Staatsecretaris van Financiën [11/9/2008] : refus de déduction des charges de dons
7. Arrêt C-11/07, Eckelkamp v Belgische Staat [30/9/2008]: refus de déduction des charges hypothécaires sur immeuble
8. Arrêt C-562/07, Commission v Espagne [6/10/2009]: Imposition des plus-values – Différence de traitement entre résidents et non-résidents»
9. Arrêt C-510/08, Mattner v Finanzamt Velbert [22/04/2010]: droits de donations – abattement inférieur si donateur et donataire sont non-résidents
10. Arrêt C-155/09, Commission v Greece [20/01/2011]: achat immobilier – première acquisition – exonération de taxe pour les seuls citoyens Grecs ou résidents grecs
11. Arrêt C-450/09, Schröder v Finanzamt Hameln [31/3/2011]: taxation des loyers – déductibilité d'une rente viagère payée dans le cadre d'un partage d'ascendants – descendant non-résident
12. Arrêt C-318/07, Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid [27/01/2009], Impôt sur le revenu - Déductibilité de dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général - Limitation de la déductibilité aux dons faits aux organismes nationaux - Dons en nature
13. Arrêt C-25/10, Missionwerk Werner Heukelbach c. Etat Belge [10/2/2011], legs en faveur d'organismes sans but lucratif – droits de succession réduits – refus si organismes dans un autre EM
14. Arrêt C-10/10, Commission c. Autriche [26/6/2011] – dons à des institutions de recherche et d'enseignement – déductibilité fiscale – refus si institution établie dans un autre EM
15. Arrêt C-127/12, Commission c. Spain [3/9/2014]: droits de succession - Différence de traitement entre résidents et non-résidents
16. Arrêt C-489/13, Commission c. Belgium [11/9/2014]: taxation des revenus immobiliers - Différence de traitement entre immeubles situés en Belgique et immeubles situés dans un autre Etat membre
17. Arrêt C-559/13, Grünwald c. Finanzamt Dortmund-Unna [24/02/2015]: taxation de dividendes - déductibilité d'une rente viagère payée dans le cadre d'un partage d'ascendants – ascendant non-résident
18. Arrêt C-485/14, Commission c. France [16/07/2015] : dons et legs en faveur d'établissements publics

ou d'utilité publique – exonération de droits de mutation – refus si établissement situé hors de France

19. Arrêt C-589/13, *Familienprivatstiftung Eisenstadt c. Finanzsenat Aubenstelle Wien* [17/09/2015]: déductibilité de dons à une fondation privée – refus si bénéficiaire non-résident et exonéré par convention
20. Arrêt C-402/14, *Viamar — Elliniki Aftokiniton kai Genikon Epicheiriseon AE v Elliniko Dimosio* [17 December 2015]: Droits de douane à caractère fiscal – Taxes d'effet équivalent – Formalités liées au passage des frontières – Prélèvement d'une taxe sur les véhicules automobiles au moment de leur importation sur le territoire d'un État membre – Taxe liée à l'immatriculation et à l'éventuelle mise en circulation du véhicule – Refus de remboursement de la taxe en cas d'absence d'immatriculation du véhicule
21. Arrêt C-342/14, *X-Steuerberatungsgesellschaft v Finanzamt Hannover-Nord* [17 December 2015]: Reconnaissance des qualifications professionnelles – Directive 2005/36/CE – Libre prestation des services – Société de conseil fiscal établie dans un État membre et fournissant des services dans un autre État membre – Réglementation d'un État membre exigeant l'enregistrement et la reconnaissance des sociétés de conseil fiscal – Discrimination
22. Arrêt C-479/14, *Sabine Hünnebeck v Finanzamt Krefeld*, [8 June 2016]: Impôt sur les donations – Donation d'immeuble situé sur le territoire national – Réglementation nationale prévoyant un abattement plus élevé pour les résidents que pour les non-résidents
23. Arrêt C-586/14, *Vasile Budişan v Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* [9 June 2016]: Taxe prélevée par un État membre sur les véhicules automobiles lors de la première immatriculation ou de la première transcription du droit de propriété – Neutralité fiscale entre les véhicules automobiles d'occasion en provenance d'autres États membres et les véhicules automobiles similaires disponibles sur le marché national
24. Arrêt C-478/15, *Radgen v Finanzamt Ettlingen*, [21 September 2016]: Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes – Égalité de traitement – Impôt sur le revenu – Exonération des revenus provenant de l'exercice d'une activité d'enseignement à titre accessoire au service d'une personne morale de droit public ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 – Législation d'un État membre excluant de cette exonération des revenus provenant d'une telle activité exercée au service d'une personne morale de droit public ayant son siège en Suisse
25. Arrêt C-503/14, *European Commission v Portuguese Republic* [21 December 2016]: Imposition des personnes physiques sur les plus-values résultant d'un échange de parts sociales – Imposition des personnes physiques sur les plus-values résultant d'un transfert de la totalité du patrimoine affecté à l'exercice d'une activité entrepreneuriale et professionnelle – Différence de traitement entre les personnes physiques qui échangent des parts sociales et maintiennent leur résidence sur le territoire national et celles qui procèdent à un tel échange et transfèrent leur résidence sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen – Différence de traitement entre les personnes physiques qui procèdent au transfert de la totalité d'un patrimoine lié à une activité exercée sur une base individuelle à une société ayant son siège et sa direction effective sur le territoire portugais et celles qui procèdent à un tel transfert à une société ayant son siège ou sa direction effective sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen
26. Arrêt C-98/16, *European Commission v Hellenic Republic* [4 May 2017]: Droits de succession – Legs en faveur d'organismes sans but lucratif – Application d'un taux préférentiel aux organismes qui existent ou sont légalement constitués en Grèce ainsi qu'aux organismes étrangers similaires sous réserve de réciprocité – Différence de traitement

2.2.8. ALERTES FISCALES ...

1. **DIRECTIVE 2010/24/EU du 16.3.2010 (OJ L84 of 31.3.2010), concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.**

La directive organise une procédure d'assistance mutuelle standardisée entre les Etats membres pour le recouvrement de l'impôt, permettant notamment à l'Etat membre requis de prendre des mesures conservatoires ou exécutoires à charge de contribuables [personnes physiques ou morales].

Par rapport à des instruments légaux antérieurs, l'article 2 de la directive étend le champ d'application :

- a) à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un Etat membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union ;

...

2. Le champ d'application de la présente directive inclut également :

- a) les sanctions, amendes, redevances et majorations administratives liées aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au paragraphe 1, infligées par les autorités administratives chargées de la perception des taxes, impôts ou droits concernés ou des enquêtes administratives y afférentes, ou ayant été confirmées, à la demande desdites autorités administratives, par des organes administratifs ou judiciaires;
- b) les redevances perçues pour les attestations et les documents similaires délivrés dans le cadre de procédures administratives relatives aux taxes, impôts et droits;
- c) les intérêts et frais relatifs aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au paragraphe 1 ou aux points a) ou b) du présent paragraphe.

Cette directive est entrée en vigueur le 1er janvier 2012.

2. **DIRECTIVE 2011/16/EU du 15.2.2011 (OJ L64 of 11.3.2011), relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.**

Cette directive qui complétait la Directive 2010/24/EU, notamment en renforçant les échanges d'information, entrée en vigueur le 1er janvier 2013.

L'article 2 de la directive étend son champ d'application « **à tous les types de taxes et impôts prélevés par un Etat membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales** ».

Aux termes de l'article 8 de la directive, l'autorité compétente de chaque État membre communique à l'autorité compétente d'un autre État membre, dans le cadre de l'échange automatique [au moins une fois par an], les informations se rapportant aux périodes imposables à compter du 1er janvier 2014 dont elle dispose au sujet des personnes résidant dans cet autre État membre et qui concernent des catégories suivantes de revenu et de capital au sens de la législation nationale de l'État membre qui communique les informations:

- a) revenus professionnels ;
- b) jetons de présence (dirigeants d'entreprises) ;
- c) produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires ;
- d) pensions ;
- e) propriété et revenus de biens immobiliers.

Elle aussi a été modifiée et « intégrée » dans la Directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014 (JO L 359, 16/12/2014, p. 1), modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

3. **REGLEMENT 2015/847 du 20 mai 2015 (JO L 141, 05/06/2015, p. 1) sur les informations accompagnant les transferts de fonds et abrogeant le règlement (CE) no 1781/2006.**

Son objet est d'assurer la « pleine traçabilité des transferts de fonds tout au long de la chaîne de paiement » !

Il renforce les obligations prudentielles des institutions financières (vérifier les informations sur le donneur d'ordre, le bénéficiaire, l'origine des fonds) sur tous transferts égal ou supérieur à ...1.000 €.

Il est entré en vigueur le 26 juin 2017.

Un contribuable averti en vaut deux...

4. **JURISPRUDENCE récente en matière d'échange d'informations**

- Dans un dossier qui concernait les limites du droit d'une administration publique d'échanger des informations à caractère personnel avec une autre administration, sans en informer les personnes concernées, la Cour de Justice a jugé dans un **arrêt du 1er octobre 2015** que :

« Les articles 10, 11 et 13 de la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des mesures nationales, telles que celles en cause au principal, qui permettent à une administration publique d'un État membre de transmettre des données personnelles à une autre administration publique et leur traitement subséquent, sans que les personnes concernées n'aient été informées de cette transmission ou de ce traitement »³⁴.

- Dans un dossier où la question était de savoir si la réglementation allemande imposant aux établissements de crédit l'obligation de communiquer à l'administration fiscale des informations relatives aux actifs de clients décédés, aux fins de la perception de l'impôt sur les successions, pouvait s'appliquer aux succursales établies dans un autre État membre (Autriche) dans lequel le secret bancaire interdit, en principe, une telle communication, la Cour de justice, dans un **arrêt du 14 avril 2016** a jugé que :

³⁴ Affaire C-201/14, *Smaranda Bara e.a. v Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)*, ECLI:EU:C:2015:638

« L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre qui impose aux établissements de crédit ayant leur siège social dans cet État membre de déclarer aux autorités nationales les actifs déposés ou gérés auprès de leurs succursales non indépendantes établies dans un autre État membre, en cas de décès du propriétaire de ces actifs résidant dans le premier État membre, lorsque le second État membre ne prévoit pas d'obligation de déclaration comparable et que les établissements de crédit y sont soumis à un secret bancaire protégé par des sanctions pénales»³⁵.

TITRE 3 - LE CONJOINT DE FONCTIONNAIRE

3.1. LE CONJOINT N'A PAS D'ACTIVITE PROFESSIONNELLE

L'article 13 du « PPI » lui est applicable. Son domicile fiscal est, en principe, situé dans l'Etat membre où le fonctionnaire a son propre domicile fiscal.

3.2. LE CONJOINT A UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE EN BELGIQUE

Si ces activités professionnelles sont exercées en Belgique et que le conjoint y réside, il aura son domicile fiscal en Belgique. Une loi belge du 6 juillet 1994 précise que le domicile fiscal des personnes mariées se situe à l'endroit où est établi le ménage.

"Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er} CIR/92 [c'est-à-dire les cas visant à assimiler les personnes mariées à des isolés, comme par exemple en cas de séparation de fait ou le divorce, mais aussi **lorsque les revenus du conjoint sont exonérés conventionnellement, notamment dans le cas des fonctionnaires des Communautés**], le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage".

Cette intervention législative a été suscitée par la volonté de mettre un terme à une jurisprudence affirmant qu'une personne qui habite, travaille et vit à l'étranger doit être qualifiée de non-habitant du Royaume, même si les autres membres de son ménage résident en Belgique [cf. les arrêts

personnes physiques, mais devra cotiser aux différents régimes de sécurité sociale auprès d'une caisse d'assurances sociales pour indépendants et devra s'acquitter des impôts par voie de versements anticipés trimestriels.

3.3. LE QUOTIENT CONJUGAL

Cette question qui a fait couler beaucoup d'encre a été tranchée par la Cour de Justice, dans un arrêt du 14 octobre 1999. En vertu du quotient conjugal, une quote-part des revenus professionnels d'un conjoint est taxée dans le chef de l'autre conjoint si ce dernier n'a pas de propres revenus professionnels excédant [270.000 BEF]³⁷.

Sur la base de l'article 126 CIR/92 belge³⁸, la Belgique refuse d'appliquer ce quotient conjugal aux conjoints de fonctionnaires de l'Union.

Dans son **arrêt du 14 octobre 1999**³⁹, la Cour a décidé :

« L'article 12 du protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des Communautés européennes ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, qui accorde un allègement fiscal aux ménages disposant d'un seul revenu et aux ménages disposant de deux revenus dont le second est inférieur à la somme indexée de [270.000 BEF], refuse ce bénéfice aux ménages dont un conjoint a la qualité de fonctionnaire ou d'agent des Communautés européennes lorsque son traitement est supérieur à ce montant ».

3.4. LE CONJOINT EXERCE UNE ACTIVITE PROFESSIONNELLE A L'ETRANGER

Différents cas peuvent se présenter :

(a) le conjoint d'un fonctionnaire belge, recruté en Belgique, exerce une activité salariée à l'étranger

Dans ce cas, en principe, l'administration fiscale présumera que l'époux(se) possède un domicile fiscal en Belgique et l'imposera sur l'ensemble de ses revenus, belges et étrangers, sous réserve de la déduction de la quotité d'impôt étranger et de l'application des conventions préventives de double imposition.

(b) le conjoint d'un fonctionnaire recruté dans un autre Etat membre et bénéficiant de l'article 13 du « PPI », exerce une activité salariée à l'étranger

Par exemple, l'épouse d'un fonctionnaire Danois continue à travailler comme hôtesse de l'air pour la compagnie SAS qui l'a engagée à Copenhague.

☛ **Précaution essentielle**, l'époux(se) ne doit en aucun cas accepter d'être inscrit(e) sur les registres de la population en Belgique, ceci pour éviter la présomption "fiscale" qui veut que celui qui se fait inscrire sur les registres de la population établit son domicile en Belgique.

Si son domicile fiscal reste établi dans un autre Etat membre, la situation fiscale et les taux d'imposition

³⁷ Article 86 to 88 CIR/92 : 10.290 € pour les revenus 2016

³⁸ «Pour l'application de la présente section et le calcul de l'impôt, les personnes mariées sont considérées non comme des conjoints mais comme des isolés: ... 4° lorsqu'un conjoint recueille des revenus professionnels qui sont conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent aux autres revenus du ménage, un montant supérieur à [270.000 BEF]. Dans ces cas, deux impositions distinctes sont établies et l'impôt est déterminé pour chacun des intéressés, sur la base de ses propres revenus et de ceux de ses enfants dont il a la jouissance légale.»

³⁹ Affaire C-229/98, *Vander Zwalmen et Massart*

risquent d'être assez complexes et d'exiger la mise en œuvre de conventions internationales ou bilatérales préventives de double-imposition, ce qui sort du cadre des informations générales données ici. Il s'agira bien entendu d'une question de fait, dans chaque cas.

(c) le conjoint d'un fonctionnaire belge, recruté en Belgique, exerce une activité indépendante à l'étranger

Dans ce cas, en principe, l'administration fiscale présumera que l'époux(se) possède un domicile fiscal en Belgique et l'imposera sur l'ensemble de ses revenus, belges et étrangers, sous réserve de la déduction de la quotité d'impôt étranger et de l'application des conventions préventives de double imposition.

(d) le conjoint d'un fonctionnaire recruté dans un autre Etat membre, bénéficiant de l'article 13 du « PPI », exerce une activité indépendante à l'étranger

C'est le cas par exemple du conjoint administrateur d'une société qui n'a ni siège social, ni établissement stable, ni activité en Belgique ou du conjoint qui exerce des activités de consultant dans un autre Etat membre.

- ☛ **Précaution essentielle**, ici encore, l'époux(se) ne doit en aucun cas accepter d'être inscrit(e) sur les registres de la population, ceci pour éviter la présomption "fiscale" qui veut que celui qui se fait inscrire sur les registres de la population établit son domicile en Belgique.

Dans certains cas cependant, même si son domicile fiscal reste établi dans un autre Etat membre, l'administration belge pourrait considérer que l'époux(se) possède un établissement stable en Belgique et l'imposer sur les revenus taxables générés en Belgique, les revenus taxables générés ailleurs restant imposés dans le pays du domicile fiscal, le tout sans préjudice de la mise en œuvre des conventions préventives de la double imposition.

Répetons-le, il s'agira bien entendu d'une question de fait, dans chaque cas qui devra être étudié individuellement.

3.5. LES EFFETS DU CONCUBINAGE ET DE LA COHABITATION LEGALE

Sauf dispositions légales contraires dans le droit des Etats membres, le concubinage ou la cohabitation légale n'a pas d'incidence sur la situation fiscale des partenaires.

Le Tribunal de Première Instance des Communautés a rappelé que la cohabitation de deux personnes ne peut être assimilée au mariage et ne peut en avoir les effets, sauf dispositions légales contraires⁴⁰. L'article 13 PPI ne s'applique qu'au conjoint (personnes liées par le lien du mariage).

Il convient d'observer qu'en Belgique, depuis l'exercice 2005 (revenus 2004), les cohabitants légaux, tels que définis par la loi, sont assimilés aux personnes mariées⁴¹.

En principe toutefois, la situation fiscale du compagnon/de la compagne d'un fonctionnaire ne sera pas différente de celle du conjoint d'un fonctionnaire, puisque ce conjoint est fiscalement considéré comme « isolé ».

⁴⁰ Cf. arrêt du Tribunal de Première Instance du 28.1.1999, *D c. Conseil de l'Union Européenne*, affaire T-264/97, EU :T :1999 :13

⁴¹ Art. 2, 2° CIR/92 belge, tel que remplacé par l'art. 2 de la loi du 10.08.2001, M.B., 20.09.2001

3.6. LA REDUCTION D'IMPOTS POUR ENFANT A CHARGE ET GARDE D'ENFANT

3.6.1. ENFANTS A CHARGE

A la suite de certains refus par les autorités belges d'accorder aux conjoints de fonctionnaires la réduction d'impôts pour enfant à charge, la Commission a été contrainte, en 2001, d'adresser une mise en demeure, fondée sur la violation de l'article 12 du protocole ⁴².

Aux termes de la loi belge, les conjoints mariés non séparés peuvent, en effet, tous les deux bénéficier de la réduction d'impôts pour enfants à charge. De plus, la Cour constitutionnelle belge, dans un arrêt du **8 mai 2001**, a décidé que dans le cas de contribuables taxés comme "isolés" (les conjoints de fonctionnaires), la loi belge prévoyant que seul peut prétendre à la réduction pour enfant à charge celui des parents qui exerce en fait la *direction du ménage*, que cette notion n'étant pas autrement définie par la loi, dans la mesure où les parents décident de commun accord lequel d'entre eux assume, *en fait*, la direction du ménage, il n'appartient pas à l'administration de s'immiscer dans la vie privée du contribuable.

Il appartient aux contribuables de communiquer à l'administration qui d'entre eux doit être considérés comme « *chef de ménage* » et que "*le choix appartient aux cohabitants eux-mêmes* ».

L'administration fiscale belge a finalement admis ce point de vue et le principe que les conjoints désignent eux-mêmes celui d'entre eux auquel les enfants à charge doivent être rattachés fiscalement. Le conjoint ou partenaire d'un fonctionnaire peut donc prendre les enfants à sa charge ⁴³.

Dans certains cas, l'administration fiscale belge propose de remplir un document par lequel les parents sont invités à indiquer lequel d'entre eux exerce la direction du ménage.

3.6.2. DEDUCTIONS POUR ENFANT A CHARGE – PARENTS SEPARES – GARDE ALTERNEE

L'article 132bis du Code belge des Impôts sur les revenus, introduit par la loi du 27 décembre 2006, prévoit dorénavant qu'en cas de garde alternée, fondée sur un jugement ou une convention enregistrée, l'avantage fiscal est réparti de manière égalitaire entre les deux parents.

Peu importe chez lequel des deux parents l'enfant est domicilié !

Il en va de même pour la réduction du précompte immobilier.

Un père divorcé s'était vu refuser la réduction de précompte immobilier pour enfants à charge, dont il avait la garde alternée, au motif que les enfants étaient « domiciliés » chez leur mère.

Dans un arrêt du **5 mai 2011**, la Cour Constitutionnelle a considéré que cette discrimination était incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution ⁴⁴.

Dans un arrêt du **13 décembre 2012**, la Cour Constitutionnelle a purement et simplement annulé l'article 136 du Code des impôts sur les revenus 1992,

« ... lu en combinaison avec ses articles 257 et 258 tels qu'ils sont applicables en Région wallonne, en ce qu'il ne permet à aucune condition au contribuable hébergeant également ses enfants, de bénéficier d'une réduction partielle du précompte immobilier afférent à l'immeuble qu'il occupe » ⁴⁵.

⁴² [Informations Administrative \(n° 20-2001\)](#) ; [Informations Administrative \(n° 41-2002\)](#)

⁴³ [Informations Administratives \(n° 021-2003\)](#) ; circulaire administrative du Ministre des Finances belge (n° Ci.RH.331/517.844) du 20 novembre 2002

⁴⁴ Arrêt n° 63/2001, R.G. n° 4939

⁴⁵ Arrêt n° 153/2012, R.G. n° 5302

Dans un arrêt du **12 mars 2010**, la Cour de cassation a également jugé que

« ...la notion de ménage au sens des articles 257 et 259 du C.I.R. est à dégager de la situation de fait sans qu'il ne doive nécessairement exister un lien légal entre tous les membres du ménage ».

« Dès lors, c'est à bon droit que la Cour d'appel a octroyé la réduction du précompte immobilier sur l'intégralité du revenu cadastral d'un immeuble indivis entre deux concubins l'occupant avec leurs deux enfants communs, nonobstant le fait que l'article 259 du Code exclut l'application de la réduction à la partie de l'habitation occupée par des personnes ne faisant pas partie du ménage du chef de famille »⁴⁶.

L'administration fiscale considérait que pour constituer un « ménage », il fallait nécessairement être marié.

3.6.3. GARDE D'ENFANTS

La loi du 6 juillet 2003⁴⁷ a modifié et étendu les droits à la déduction des dépenses engagées pour la garde d'un ou de plusieurs enfants à charge du contribuable. Celui-ci peut dorénavant déduire les frais de garde dans les conditions suivantes :

- 1° les dépenses sont effectuées pour les enfants qui n'ont pas atteint l'âge de douze ans ;
- 2° le contribuable perçoit des revenus professionnels ;
- 3° les dépenses sont payées :
 - soit à des institutions reconnues, subsidiées ou contrôlées par l'Office de la Naissance et de l'Enfance par « Kind en Gezin » ou par l'Exécutif de la Communauté germanophone;
 - soit à des familles d'accueil indépendantes ou à des crèches, placées sous la surveillance de ces institutions;
 - soit à des écoles maternelles ou primaires;

Le conjoint ou partenaire du fonctionnaire qui bénéficie en Belgique de revenus professionnels taxables peut bien entendu bénéficier de cette disposition. Le montant maximum déductible est fixé à 11,20 EUR par jour de garde et par enfant.

Toutefois, la loi-programme du 28 décembre 2011 a supprimé la déduction à 100% des revenus taxables pour la remplacer par une réduction d'impôt équivalente à 45% du montant de la dépense.

3.6.4. ENFANT A CHARGE - CONJOINT TAXABLE COMME « NON-RESIDENT »

Les autorités fiscales belges ont dans certains cas refusé d'accorder l'abattement pour enfants à charge au conjoint d'un fonctionnaire dont le domicile fiscal n'était pas en Belgique mais qui y était taxé comme « non-résident »⁴⁸.

Cette pratique a été condamnée par le Tribunal de Première instance de Namur, dans un jugement du **7 février 2008**⁴⁹, et jugée contraire au droit communautaire :

- tout d'abord parce que la pratique consistant à refuser l'avantage au conjoint de fonctionnaire par simple référence au niveau de revenus a déjà été considérée incompatible avec l'article 12 PPI ;
- ensuite parce que cette pratique est également incompatible avec l'article 39 CE et discriminatoire à l'égard d'un travailleur « non-résident » dans la mesure où, en l'espèce,

⁴⁶ Arrêt n° F.09.0023.F

⁴⁷ Art. 2, M.B. 5.8.2004 ; voir aussi articles 104, alinéa 1er, 7° et 113, § 1^{er} CIR/92

⁴⁸ En l'espèce, un cadre d'entreprise dont le domicile fiscal était situé en France, mais détaché en Belgique.

⁴⁹ M. c. Etat belge, non publié, rôle général n° 1374/04

n'ayant aucun revenu dans l'Etat membre du domicile fiscal ne pouvait dans tous les cas pas y bénéficier de réduction pour enfant à charge⁵⁰.

TITRE 4 - LES EXPERTS NATIONAUX DETACHES

La Commission n'est pas l'employeur des experts nationaux détachés. Pendant toute la durée de son détachement, l'expert national reste au service de son Administration nationale ou de son employeur d'origine qui continue à assurer sa rémunération, ainsi que sa couverture en matière de sécurité sociale, indépendamment de « l'indemnité » payée par la Commission. L'expert détaché reste donc assujéti au régime de sécurité sociale dont il relève dans le cadre de son emploi d'origine.

Les experts nationaux détachés restent donc taxables dans leur Etat membre d'origine.

Dès son arrivée, l'expert doit se faire inscrire dans la commune où il a fixé sa résidence.

TITRE 5 - LES SUCCESSIONS⁵¹

5.1. GENERALITE

Les droits de successions sont des impôts perçus à l'occasion du décès ou d'un événement assimilé, sur la base de la valeur de tous ou d'une partie des biens composant la succession du défunt.

5.2. L'APPLICATION DE L'ARTICLE 13 DU « PPI »

5.2.1. PRINCIPE GENERAL

Pour rappel, au terme de l'article 13 du « PPI », les biens meubles appartenant aux fonctionnaires et autres agents, à leurs conjoints sans activité professionnelle et à leurs enfants à charge, situés sur le territoire de l'Etat de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet Etat.

Pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'Etat du domicile fiscal, sous réserve des droits des Etats tiers et l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Toutefois, quant aux immeubles qui font partie d'un héritage, la législation applicable est celle du lieu où ils sont situés. Ainsi, la [loi belge]⁵² s'appliquera sur les immeubles situés en Belgique et dont le défunt est propriétaire, quelle que soit sa nationalité ou sa résidence.

5.2.2. LE CONJOINT DU FONCTIONNAIRE – LES ENFANTS A CHARGE

Dans la mesure où il/elle n'exerce pas d'activité professionnelle, le conjoint du fonctionnaire décédé pourra invoquer le bénéfice de l'article 13 du « PPI ».

Les enfants à charge peuvent également invoquer le bénéfice de cette disposition.

Par contre, dans la version actuelle du Protocole, le partenaire, enregistré ou non, du fonctionnaire décédé ne peut pas l'invoquer.

⁵⁰ Référence à l'arrêt de la Cour de justice du 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31 et à l'arrêt du 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, C-160-03, EU:C:2004:817.

⁵¹ Pour plus d'informations sur cette matière, le lecteur peut consulter le document disponible au Bureau d'Accueil, intitulé « Inheritance in Belgium & the European Union »,.

⁵² Ces matières ont été régionalisées et tombent dorénavant dans le champ de compétence des pouvoirs régionaux.

5.2.3. LE FONCTIONNAIRE RETRAITE

Pour rappel également, les fonctionnaires retraités ne peuvent invoquer le bénéfice de l'article 13 du « PPI ». Leur succession s'ouvrira, en principe, au lieu de leur résidence ou de leur domicile au jour de leur décès.

5.3. LA SITUATION EN BELGIQUE

- En Belgique, la loi distingue, en ce qui concerne les personnes physiques le « *droit de succession* », applicable aux habitants du Royaume, du « *droit de mutation par décès* », applicable aux non-habitants du Royaume.
- Tandis qu'en matière d'impôts sur les revenus, le fonctionnaire et son conjoint sont considérés comme des "contribuables imposés isolément"⁵³, ils sont toujours considérés comme des époux pour l'application du Code des droits de succession. Le Code des droits de successions ne contient pas de disposition analogue à l'article 126, § 1^{er}, 4^o CIR/92.
- En Belgique, les droits de succession sont des impôts régionaux⁵⁴.

La Région flamande a fait usage de ses compétences et a modifié ses taux d'imposition⁵⁵.

D'autre part, en Région flamande, quant aux taux d'imposition, les personnes qui cohabitent depuis au moins un an sont désormais traitées de la même façon que les couples mariés au niveau des taux applicables⁵⁶.

D'autre part, **depuis 2007**, le conjoint survivant et le partenaire après 3 années de cohabitation sont exonérés de droit de succession sur la part qu'ils recueillent dans résidence familiale.

Les Régions wallonne et bruxelloise ont également fait usage de leurs compétences, mais en n'assimilant, quant aux taux d'imposition, aux conjoints survivants que les seuls « *cohabitants légaux* », c'est-à-dire les personnes qui ont fait une déclaration de cohabitation conformément à l'article 1476 du Code civil⁵⁷.

Depuis le 1^{er} janvier 2014, la Région de Bruxelles-capitale a copié le Flandres et exonère de droit de succession la part que le conjoint survivant ou le partenaire enregistré survivant recueillent dans la maison familiale (résidence principale).

Elle a adopté une Ordonnance en ce sens le 10 janvier 2014, entrée en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2014.

Il faut rappeler que le partenariat, en Belgique, n'a qu'une incidence limitée sur la dévolution successorale.

Depuis **2007**, l'article 745octies du Code civil belge accorde un droit d'usufruit au cohabitant légal survivant sur l'immeuble affecté à la résidence commune et sur les meubles qui le garnissent⁵⁸. Un partenaire est donc tenu de faire un testament en faveur de l'autre s'il veut lui léguer ses biens.

⁵³ Suivant la terminologie introduite par la loi belge du 10.08.2001 (art. 28 de la loi, remplaçant l'article 141 CIR/92).

⁵⁴ Art. 3, 4^o de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des Communautés et des Régions.

⁵⁵ Décret du 20 décembre 1996, M.B., 31 décembre 1996, modifié à diverses reprises, la dernière fois par le Décret du 21 décembre 2001, M.B., 29 décembre 2001.

⁵⁶ Décret du 01.12.2000, M.B., 11.01.2001, applicable à partir du 1^{er} janvier 2001.

⁵⁷ Décret du 14 novembre 2001, M.B., 29 novembre 2001, applicable dès sa publication.

⁵⁸ Loi du 28 mars 2007, entré en vigueur le 18 mai 2007.

- Dans le cadre des **droits de mutation par décès**, l'article 18 du Code des droits de succession⁵⁹ a été déclaré **incompatible avec le droit de l'Union**.

Cette réglementation nationale exclut de manière pure et simple la déduction des dettes grevant le bien immobilier laissé en héritage lorsque la personne concernée ne réside pas, au moment de son décès, en Belgique où est situé le bien faisant l'objet de la succession, sans que le traitement desdites dettes et, notamment, l'absence d'un crédit d'impôt dans un autre État membre, tel l'État membre dans lequel résidait la personne décédée, soient pris en considération.

En l'espèce, l'administration flamande avait refusé, lors du calcul des droits de mutation dus sur un bien immobilier que M^{me} Eckelkamp détenait en Belgique, de déduire les dettes afférentes à ce bien au motif qu'elle ne résidait pas sur le territoire belge au moment de son décès.

Dans un arrêt du **11 septembre 2008**⁶⁰, la Cour de justice a jugé que :

« Dès lors qu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition d'un bien immobilier acquis par succession et sis dans l'État membre concerné, les héritiers d'une personne ayant, au moment de son décès, la qualité de résident et ceux d'une personne ayant, à ce même moment, la qualité de non-résident, elle ne peut, sans créer une discrimination, traiter ces héritiers différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne la déductibilité des charges grevant ce bien immobilier. »

En traitant de manière identique, sauf pour la déduction des dettes, les successions de ces deux catégories de personnes, aux fins des impôts sur les successions, le législateur national a, en effet, admis qu'il n'existe entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de cette imposition, aucune différence de situation objective pouvant justifier une différence de traitement (voir, par analogie, dans le cadre du droit d'établissement, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 20, ainsi que du 14 décembre 2006, Denkvit Internationaal et Denkvit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, point 35; dans le cadre de la libre circulation des capitaux et des droits de succession, arrêt de ce jour, Arens-Sikken, C-43/07, non encore publié au Recueil, point 57)".

Et la Cour de justice de conclure :

"Les dispositions combinées des articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immobilier sis dans un État membre, qui ne prévoit pas la déductibilité de dettes grevant ce bien immobilier lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente non pas de cet État, mais d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'État dans lequel est situé le bien immobilier faisant l'objet de la succession".

TITRE 6 - CAS PARTICULIERS

Depuis le 1^{er} janvier 2015 et la « 6^{ème} réforme de l'Etat belge », une importante partie des compétences fiscales a été transférée du fédéral aux régions⁶¹.

⁵⁹ *«Le droit de mutation par décès est dû sur l'universalité des immeubles situés en Belgique, appartenant au défunt ou à l'absent, et ce sans distraction des charges.»*

⁶⁰ Hans Eckelkamp c. Belgische Staat, C-11/07, EU:C:2008:489.

⁶¹ Sur ce point, voir chapitre 6.14 ci-dessous

6.1. LES REVENUS IMMOBILIERS (REVENU CADASTRAL–PRECOMPTE IMMOBILIER)

6.1.1. PRINCIPES DE DROIT BELGE – PRECOMPTE IMMOBILIER

L'impôt foncier est constitué du précompte immobilier qui est perçu sur les revenus de biens immobiliers sis en Belgique. Le précompte immobilier est une fraction du revenu cadastral (voir ci-dessous).

Le précompte immobilier est dû par le propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier des biens imposables. Le fonctionnaire, propriétaire d'un bien en Belgique, n'échappe pas à l'impôt sur ses revenus immobiliers.

Rappelons que le précompte immobilier relatif à **un immeuble ou partie d'immeuble loué** ne peut être mis à charge du preneur lorsque celui-ci affecte les lieux à usage de résidence principale (loi du 22 décembre 1989 ; art. 5 de la loi du 20.2.1991).

La loi étant impérative, toute clause contractuelle contraire est nulle et sans effet.

Depuis la loi du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, en matière de précompte immobilier, l'Etat fédéral reste compétent pour déterminer la base d'imposition, tandis que les Régions sont désormais compétentes pour déterminer les taux d'imposition ainsi que les exonérations.

6.1.2. DETERMINATION DU REVENU IMMOBILIER

- (a) Pour les biens **qui ne sont pas donnés en location**, le revenu immobilier est constitué par le **revenu cadastral**. Le revenu cadastral est le revenu net moyen qui peut être obtenu pour un bien immobilier pendant un an dans des conditions normales. Pour évaluer ce revenu cadastral, est pris en considération, en principe, le loyer net qui pourrait être obtenu, diminué des frais d'entretien ou de réparation évalués forfaitairement (40% de ce loyer).

Le revenu cadastral est fixé par le service du cadastre.

- (b) Pour les biens **donnés en location**, le revenu immobilier est constitué du revenu cadastral, augmenté de 40%⁶², si le bien est loué à une personne physique qui ne les affecte pas à son activité professionnelle.

Dans ce cas, les revenus immobiliers ne sont pas imposés sur leur montant réel des loyers encaissés, mais seulement sur le *revenu cadastral réévalué*.

- (c) Pour les biens **donnés en location** à des fins professionnelles, le revenu immobilier est constitué des loyers encaissés sous déduction de 40% à titre de charges forfaitaires (sans que cette quotité ne puisse dépasser les deux tiers du revenu cadastral réévalué).
- (c) Dans le cas de propriétés données en **location meublées**, en principe et sauf disposition contraire du bail, 40% du loyer, diminué de 50% à titre de charges forfaitaires, est soumis à un précompte mobilier de 25% (articles 17, 3°, 261, 1° et 269, 1° CIR/92).

6.1.3. RESIDENCE FAMILIALE - PRECOMPTE IMMOBILIER - REDUCTION

Dans la Région bruxelloise, à la demande de l'intéressé, est accordée une réduction de 10% *par enfant à charge* et de 20% *par personne handicapée à charge* du précompte immobilier afférant à un immeuble occupé par le chef de famille comptant, au 1^{er} janvier, au moins deux enfants en vie ou une personne handicapée, y compris le conjoint.

En Région flamande, cette réduction est automatiquement accordée depuis l'exercice d'imposition 1999

⁶² Depuis l'exercice d'imposition 1998 (art. de la loi du 20.12.1996, M.B. 31.12.1996)

(revenus 1998). La réduction est accordée suivant un montant forfaitaire qui est fonction du nombre d'enfants.

Si l'immeuble est donné en location, la réduction de précompte immobilier profite au locataire. Elle peut, le cas échéant, être déduite directement du loyer.

- ☛ **Le fonctionnaire qui occupe un immeuble, en qualité de propriétaire ou en qualité de locataire, est en droit d'obtenir l'exonération totale ou partielle du précompte immobilier, au même titre qu'un contribuable belge.**

Rappelons qu'un Etat membre ne peut créer aucune discrimination à l'égard du fonctionnaire du fait de sa qualité.

Un arrêt de la Cour de Justice, du **24 février 1988**⁶³, a notamment jugé qu'était contraire à l'article 12 du PPI, le refus de l'Etat belge d'accorder des réductions du précompte immobilier, dès lors que le locataire de l'habitation ou son conjoint, est fonctionnaire ou autre agent des Communautés et, en cette qualité, exempt d'impôts nationaux sur les traitements, salaires ou émoluments versés par les Communautés.

6.1.4. IMPOSITION DES BIENS IMMOBILIERS POSSEDES EN BELGIQUE PAR L'ETAT MEMBRE DU DOMICILE FISCAL

Sous réserve de la mise en œuvre de conventions bilatérales préventives de double imposition, l'Etat membre où le fonctionnaire possède son domicile fiscal conserve le droit d'imposer les biens immobiliers dont le fonctionnaire est propriétaire en Belgique, comme ailleurs, par exemple en tenant compte de leur valeur pour établir l'assiette de l'impôt sur la fortune.

La Cour de justice a ainsi décidé que :

*« ne constitue pas une taxation indirecte de la rémunération une imposition au titre de l'impôt sur le revenu, au profit de l'Etat du domicile fiscal du fonctionnaire, assise sur la valeur locative du logement acquis dans un autre Etat membre.
Une telle imposition, qui revêt un caractère objectif lié au choix d'investissement fait par le fonctionnaire en cause, ne présente aucun lien juridique avec les traitements, salaires ou émoluments versés par les Communautés.
En effet, la propriété de biens immobiliers, comme celles d'autres biens, doit être considérée comme une source de revenus autonome, indépendamment de la provenance des sommes consacrées à leur acquisition »*⁶⁴.

Il convient de rappeler également que depuis le 1^{er} janvier 2013, en application de la Directive 2011/16/EU, modifiée par la Directive 2014/107/EU, les Etats membres s'échangent des informations sur la propriété et les revenus de biens immobiliers.

6.2. LES REVENUS MOBILIERS

6.2.1. PRINCIPES

Le précompte mobilier est un impôt dû sur les revenus mobiliers (revenus de dépôts, d'obligations, de valeurs mobilières, payés sous forme d'intérêts ou de dividendes).

Il s'agit d'un impôt forfaitaire : 15% ou (depuis 2016) 27% selon les revenus visés. Au terme de l'article 13 du « PPI », les fonctionnaires et autres agents sont exonérés du précompte mobilier belge sur les intérêts produits par les comptes et placements bancaires si, à l'entrée en fonctions, leur domicile fiscal est en dehors

⁶³ affaire C-260/86, Commission c. Royaume de Belgique, Rec. p.955, EU:C:1988:91

⁶⁴ C.J.C.E. 17 juin 1993, Kristoffersen c. Skatteministeriet, aff. C-263/91, EU:C:1993:207

de la Belgique. Ils sont tenus de payer cet impôt dans leur Etat membre d'origine.

Les fonctionnaires et autres agents bénéficiant de l'article 13 PPI peuvent obtenir l'exonération au moyen du formulaire **HIS 276**⁶⁵ délivré par leur banque belge et déposé au service « Privilèges et Immunités » de leur institution. Le document sera transmis au Ministère des Finances. L'exemption ne s'applique qu'aux intérêts des comptes, non aux dividendes ou autres placements mobiliers.

6.2.2. LES INTERETS - DIRECTIVE 2003/48/CE DU 3 JUIN 2003

La Directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts⁶⁶, est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005.

La directive, transposée en droit belge par la loi du 17 mai 2004⁶⁷, avait pour « objectif final » de faire en sorte que les revenus de l'épargne, sous forme de paiements d'intérêts à des personnes physiques, soient imposés conformément aux dispositions législatives de l'Etat membre où le bénéficiaire a sa résidence fiscale⁶⁸.

Le système mis en œuvre par la directive peut être résumé comme suit :

- ☛ Echange automatique d'information. Le débiteur des intérêts doit révéler aux autorités l'identité, le compte et le montant des intérêts payés au bénéficiaire. Ces informations sont communiquées aux autorités de l'Etat membre où le bénéficiaire a sa résidence fiscale.
- ☛ Suppression des retenues à la source. Durant une période transitoire, seuls trois Etats membres pouvaient continuer à prélever un précompte mobilier à la source (Belgique, Luxembourg et Autriche), de 15% jusqu'en 2008, de 20% jusqu'au 1^{er} juillet 2001 et de 35% après le 1^{er} juillet 2011.
- ☛ La Belgique a mis fin à la période transitoire au 31 décembre 2009. Depuis cette date, le "PER" n'est plus prélevé et depuis le 1^{er} janvier 2011, la Belgique transmet les informations sur les comptes "non-résidents" vers les autres Etats membres. Le Luxembourg a mis fin à la période transitoire le 31 décembre 2014. La période transitoire de l'Autriche se terminera en 2018.
- ☛ La période transitoire s'achèvera, en principe, dès que sera effective la mise en œuvre d'accords portant sur l'échange d'informations avec la Suisse, le Liechtenstein, Saint-Marin, les principautés de Monaco et d'Andorre, les îles anglo-normandes, l'île de Man, les territoires dépendants ou associés des Caraïbes, ainsi qu'avec les Etats-Unis.

6.2.3. DIRECTIVE 2014/107/UE DU 9 DECEMBRE 2014

Le 24 mars 2014, le Conseil a adopté la Directive 2014/48/EU, modifiant la Directive 2003/48/CE et renforçant les règles de l'Union en matière d'échange d'informations sur les revenus de l'épargne qui vise à permettre aux Etats membres de mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscale; la Directive 2014/48/EU a été abrogée avant même d'entrer en vigueur par la Directive 2015/2060/EU du 10 novembre 2015 ; la Directive 2003/48/CE a été intégrée dans la Directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal...

Vous suivez ?

La Directive 2014/107/UE organise un échange automatique et obligatoire d'informations à une gamme plus large de revenus conformément à la norme mondiale (CRS) publiée par le Conseil de l'OCDE en juillet 2014

⁶⁵ Remplaçant le formulaire 276EUR à la suite de l'entrée en vigueur de la directive 2003/48/EC

⁶⁶ JO L 157 du 26.6.2003, p. 38

⁶⁷ M.B. 27.5.2004

⁶⁸ Considérant (8) et article 1.1 de la directive

et garantissant, à l'échelle de l'Union, une approche cohérente, systématique et globale de l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers dans le marché intérieur.

Son champ d'application a été étendu et couvre dorénavant des produits et revenus aussi divers que :

- les financiers (dépôts, titres, titres de participation, titres de créance)
 - les soldes de comptes
 - les valeurs de rachat d'assurances
 - les revenus bruts d'actifs financiers (intérêts, dividendes, obligations, etc...)
 - le produit brut total de la vente d'actifs
 - les montants bruts des intérêts versés ou crédités (compte de dépôt)
 - les « autres comptes » : montant brut versé ou crédité
 - l'identification des personnes détenant le contrôle de certaines constructions juridiques
- Etc...

Par ailleurs, les autorités fiscales, adoptant une approche « par transparence », seront tenues de prendre des mesures pour établir l'identité du bénéficiaire effectif des paiements d'intérêts.

La Directive est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

6.2.4. LES COMPTES D'ÉPARGNE A L'ÉTRANGER - DISCRIMINATION – ARRÊT DE LA COUR DE JUSTICE DU JUIN 2013

Par un **arrêt du 6 juin 2013**⁶⁹, la Cour de justice a condamné la Belgique en raison de la discrimination opérée par la loi belge entre les comptes d'épargne détenus en Belgique et les comptes d'épargne détenus par des contribuables belges dans d'autres Etats membres. En effet, la loi belge qui accorde une franchise fiscale sur les intérêts des comptes d'épargne⁷⁰ la refusait aux comptes d'épargne détenus dans des institutions financières d'autres Etats membres.

La Cour a jugé que :

« En instaurant et en maintenant un régime établissant une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, résultant de l'application d'une exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE ainsi que de l'article 36 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 ».

La Belgique a entre-temps adapté sa législation.

6.2.5. LES DIVIDENDES

Les dividendes sont généralement imposés à la source. Cet impôt n'est toutefois pas libératoire et n'exonère pas le bénéficiaire de les déclarer à l'Etat membre du domicile fiscal.

Même si leur domicile fiscal est situé dans un autre Etats membres, les fonctionnaires de l'Union ne sont pas exemptés du précompte mobilier applicable à la source sur les dividendes et sont donc exposés à une double taxation sans que la Cour de justice n'y voie un obstacle à la libre circulation des capitaux, lorsqu'il s'agit de personnes physiques

Une première affaire opposait un contribuable belge, bénéficiaire de dividendes en France, à son administration fiscale. Ni la loi belge, ni la convention franco-belge ne permet la déduction des précomptes déjà payés en France. La Cour a toutefois jugé que :

⁶⁹ *Commission c. Royaume de Belgique*, C-383/10, EU:C:2013:364

⁷⁰ Franchise de 1880 € en 2014

« L'article 73 B, paragraphe 1, du traité (devenu article 56, paragraphe 1, CE) ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soumet au même taux uniforme d'imposition les dividendes d'actions de sociétés établies sur le territoire dudit État et les dividendes d'actions de sociétés établies dans un autre État membre, sans prévoir de possibilité d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre.

En effet, les conséquences défavorables que pourrait entraîner l'application d'un tel système d'imposition des revenus découlent de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale. Or, le droit communautaire, dans son état actuel et dans une telle situation, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Il appartient, par conséquent, aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations de double imposition, en utilisant, notamment, dans le cadre des conventions préventives de la double imposition, les critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale" ⁷¹

La Cour de justice a confirmé cette jurisprudence dans un **arrêt du 16 juillet 2009** ⁷² :

« Dans la mesure où le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle en cause au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination des doubles impositions à l'intérieur de la Communauté européenne, l'article 56 CE ne s'oppose pas à une convention fiscale bilatérale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles d'être imposés dans les deux États membres, et qui ne prévoit pas qu'il soit posé, à la charge de l'État membre de résidence de l'actionnaire, une obligation inconditionnelle de prévenir la double imposition juridique qui en résulte ».

Malheureusement pour le contribuable européen, la Cour a encore confirmé cette jurisprudence dans un **arrêt du 4 février 2016** ⁷³ :

« les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition juridique lorsque les deux États membres choisissent d'exercer leur compétence fiscale et de soumettre lesdits dividendes à l'imposition dans le chef de l'actionnaire (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 168 et jurisprudence citée).

« ...les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents États membres, dans la mesure où un tel exercice n'est pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 169 et jurisprudence citée).

« ... il y a lieu de relever que conformément à la jurisprudence de la Cour, dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne, la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les

⁷¹ CJCE, 14 novembre 2006, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat*, C-513/04 [Belgique]

⁷² CJCE, 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux c. Etat belge*, C-128/08 [Belgique]

⁷³ CJUE, 4 février 2016, *Baudinet e.a. c. Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Torino*, C-194/15

deux États membres (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 170 et jurisprudence citée) ».

Et de conclure :

« Les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la réglementation d'un État membre, telle que la réglementation en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source de ces dividendes ».

6.3. LES TAXES LOCALES ET REGIONALES

Dans la mesure où ils ne se rapportent pas aux revenus professionnels et ne correspondent donc pas à une proportion d'impôts sur les revenus professionnels immunisés, les fonctionnaires n'échappent pas aux taxes locales, par exemple une taxe forfaitaire pour la collecte des immondices, **la taxe régionale**⁷⁴, qui correspondent à des services rendus.

Par contre, les fonctionnaires sont exemptés des décimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, généralement appelés « taxes communales »⁷⁵

6.4. LA TAXE DE CIRCULATION AUTOMOBILE

Une taxe de circulation annuelle est établie sur les véhicules "à vapeur et à moteur". Est en principe redevable de la taxe, "quiconque emploie pour son propre usage ou exploite un ou plusieurs véhicules..., soit qu'il en ait la propriété ou la possession personnelle, soit qu'il en ait la disposition permanente ou habituelle par louage ou autre convention".

Les fonctionnaires et autres agents sont redevables de la taxe, bien qu'elle soit considérée comme "assimilée à un impôt sur les revenus". En cas de déménagement, l'agent doit en informer les autorités communales et faire modifier l'adresse sur le certificat d'immatriculation du véhicule.

6.5. AUTOMOBILE - OBLIGATION D'IMMATRICULER - TAXE DE MISE EN CIRCULATION

6.5.1. OBLIGATION D'IMMATRICULER

L'Arrêté royal du 20 juillet 2001, relatif à l'immatriculation de véhicules, impose aux personnes résidant en Belgique d'immatriculer les véhicules qu'elles souhaitent mettre en circulation en Belgique, et même si ces véhicules sont déjà immatriculés à l'étranger. Cette obligation n'est pas incompatible avec le droit communautaire.

La Cour de justice a jugé en ce sens que :

"...l'immatriculation apparaît comme le corollaire naturel de l'exercice de cette compétence fiscale.

⁷⁴ Informations administratives Taxe régionale de la Région de Bruxelles-Capitale. 02.09.2002, N° 73-2002

⁷⁵ Cf. Question écrite n° C 581/96 à la Commission, J.O. C 217 du 26.7.1996, p. 0074

« Elle facilite les contrôles tant pour l'État d'immatriculation que pour les autres États membres pour lesquels l'immatriculation dans un État membre constitue la preuve du paiement dans cet État des taxes sur les véhicules automoteurs.

"Par conséquent, lorsqu'un véhicule pris en leasing auprès d'une société établie dans un État membre est réellement utilisé sur le réseau routier d'un autre État membre, ce dernier peut prévoir l'obligation pour ce véhicule d'être immatriculé sur son territoire"⁷⁶.

Toutefois, la jurisprudence de la Cour de justice a circonscrit les limites du pouvoir d'un Etat membre d'imposer l'immatriculation d'un véhicule, en décidant notamment que :

"que les articles 49 CE à 55 CE ne s'opposent pas à une réglementation nationale d'un premier État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, interdisant à une personne résidant et travaillant dans cet État d'utiliser, sur le territoire de celui-ci, un véhicule qu'elle a loué à une société de leasing établie dans un second État membre, lorsque ce véhicule n'a pas été immatriculé dans le premier État et qu'il est destiné à y être essentiellement utilisé à titre permanent ou est, en fait, utilisé de cette façon"⁷⁷.

Jugé également que :

« L'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui impose à ses résidents ayant emprunté un véhicule immatriculé dans un autre État membre à un résident de ce dernier État, lors de la première utilisation de ce véhicule sur le réseau routier national, le paiement de l'intégralité d'une taxe, normalement due à l'occasion de l'immatriculation d'un véhicule dans le premier État membre, sans tenir compte de la durée d'utilisation dudit véhicule sur ce réseau routier et sans que cette personne puisse faire valoir un droit à exonération ou à remboursement lorsque ce même véhicule n'est ni **destiné à être essentiellement** utilisé dans le premier État membre à titre permanent ni, en fait, utilisé de cette façon »⁷⁸.

6.5.2. TAXE DE MISE EN CIRCULATION

De même, compte tenu des compétences fiscales des Etats membres, rien ne s'oppose à ce que ceux-ci impose une taxe d'immatriculation à l'occasion de la mise en circulation de véhicules neufs ou d'occasion sur leur territoire.

Jugé en ce sens par la Cour de justice que :

"L'article 1^{er} de la directive 83/183/CEE du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce que, dans le cadre d'un transfert de résidence du propriétaire d'un véhicule d'un État membre vers un autre, une taxe telle que celle prévue par l'autoverolaki (1482/1994) (loi relative à la taxe sur les véhicules) soit prélevée avant l'immatriculation ou la mise en circulation du véhicule dans l'État membre vers lequel la résidence est transférée"⁷⁹.

⁷⁶ Arrêt du 21 mars 2002, *Cura Anlagen GmbH et Auto Service Leasing GmbH (ASL)*, C-451/99, EU:C:2002:195

⁷⁷ Ordonnance du 30 mai 2006, *Sébastien Victor Leroy*, C-435/04, EU:C:2006:347

⁷⁸ Arrêt du 19 avril 2012, *Staatssecretaris van Financiën c. van Putten*, (C-578/10), *Mook* (C-579/10), *Frank* (C-580/10), EU:C:2012:246 ; voir aussi ordonnance du 10 octobre 2013, *Ferenc Tibor Kovacs c. Vas Megyei Rendőrfőkapitányság*, C-5/13, EU:C:2013:705 ; arrêt du 24 octobre 2008, *Vandermeir c. Etat Belge-SPF Finances*, C-364/08, EU:C:2008:593

⁷⁹ CJCE, 15 juillet 2004, *Marie Lindfors*, C-365/02, EU:C:2004:130; CJCE, 17 June 2003, *De Danske Bilimportører and Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, C-383/01, EU:C:2003:352

Jugé également que :

« L'article 110 TFUE doit être interprété en ce sens que :

– *il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre institue une taxe sur les véhicules automobiles qui frappe les véhicules d'occasion importés lors de leur première immatriculation dans cet État membre et les véhicules déjà immatriculés dans ledit État membre lors de la première transcription dans ce même État du droit de propriété sur ces derniers »⁸⁰*

A la condition, toutefois, que l'imposition se fasse dans des conditions non discriminatoires⁸¹.

6.5.3. OBLIGATION DE RADIER L'IMMATRICULATION EN QUITTANT LA BELGIQUE

En cas de cessation d'usage de véhicule, il est impératif de la notifier à la Direction des Immatriculations des Véhicules (D.I.V.), rue de la Loi, 155 (Résidence Palace) et de restituer la plaque d'immatriculation.

Seule la radiation de l'inscription du véhicule dans le répertoire de la D.I.V. met fin à l'obligation de payer la taxe de circulation.

S'il n'y prend garde, le titulaire de la plaque risque d'être redevable de la taxe, parfois à son insu et durant des années après la cessation effective de l'usage du véhicule.

Ce fut le cas d'un fonctionnaire détaché en Allemagne.

Il quitta la Belgique et emporta avec lui sa voiture personnelle, immatriculée en Belgique. Lors de son entrée en Allemagne, il dut acquitter la taxe allemande de circulation ("Krafftfahrzeugsteuer"), mais le fisc belge continua lui aussi à exiger la taxe belge. En effet, le véhicule était resté inscrit auprès de la Direction belge pour l'immatriculation des véhicules.

L'intéressé s'opposa à cette, double imposition et invoqua le Traité CEE. La Cour d'appel de Bruxelles rejeta son argumentation. La double imposition n'existe que parce que l'intéressé a omis de demander la radiation de son immatriculation. Il préférerait continuer à circuler avec son véhicule sous plaque d'immatriculation belge, en attendant l'issue d'un litige qui l'opposait aux autorités allemandes quant à la possibilité d'obtenir une immatriculation définitive en Allemagne, sans le contrôle de conformité technique préalable. L'exonération de la taxe de circulation belge lui fut ainsi refusée⁸².

Les fonctionnaires et autres agents des Communautés ne sont pas exemptés du paiement de la taxe de mise en circulation d'un véhicule, parfois appelée taxe d'immatriculation.

6.6. LA REDEVANCE « RADIO-TELEVISION »

Les fonctionnaires et autres agents des Communautés ne sont pas exemptés du paiement des taxes imposées sur la détention et l'usage d'appareils de radio, de télévision ou d'autoradios.

Il faut être attentif au fait que ces taxes sont aujourd'hui en Belgique de la compétence des Régions. La Région flamande, par exemple, a abrogé la taxe depuis 2002. En région bruxelloise, elle a été intégrée dans la taxe régionale. Seule la Région wallonne a maintenu à ce jour l'existence de la taxe, malgré des promesses de suppression....

Affaire C-586/14, *Vasile Budişan v Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj*,
ECLI:EU:C:2016:421

⁸¹ CJCE, ordonnance du 10 décembre 2007, *Piotr Kawala c. Gmina Miasta Jaworzna*, C-134/07, EU:C:2007:770; arrêt *Marie Lindfors*, op. cit.

⁸² Cour d'Appel de Bruxelles, 29 septembre 1995

6.7. LES RENTES ALIMENTAIRES

- ☛ Les allocations « familiales » versées directement à l'intéressé(e), notamment au titre de l'article 67 du statut, sont exemptées d'impôt national, en application de l'article 12 du « PPI ».
- ☛ En principe, les rentes alimentaires payées par le fonctionnaire à des membres de sa famille ne peuvent être imposées que dans le pays de résidence de ces bénéficiaires (sous réserve de la mise en œuvre de conventions bilatérales dérogeant à cette règle)⁸³.
- ☛ En Belgique, les rentes alimentaires sont déductibles, à concurrence de 80% des sommes effectivement payées, de l'ensemble de ses revenus nets du débiteur, tandis qu'elles sont taxables, à concurrence de 80% des sommes effectivement perçues, au titre de revenus divers dans le chef du créancier.

C'est le principe des vases communicants. Ce qui est taxable d'un côté est déductible de l'autre.

Toutefois, on enseigne généralement que l'imposition des rentes alimentaires dans le chef du créancier n'est pas liée au fait que le débiteur de la rente a, ou non, la possibilité de déduire effectivement la rente de l'ensemble de ses revenus⁸⁴.

Notons encore que :

- La loi belge prévoit que lorsque la rente alimentaire est payée par un « non habitant » du Royaume, la quotité qui proportionnellement correspond à l'impôt sur cette pension, est réduite de moitié⁸⁵.
- Suivant l'article 241 CIR/92 belge, un "non-résident" ne peut déduire 80% des rentes alimentaires qu'à la condition que celles-ci soient payées à un "habitant du Royaume". Toutefois, selon nous, cette disposition est contraire au droit communautaire.
- Un précompte **professionnel** doit être retenu sur les rentes alimentaires payées ou attribuées par des résidents à des non-résidents (art. 270 C.I.R./92, art. 87, 4° A.R./C.I.R./2), sauf si ces montants sont immunisés par une convention préventive de la double imposition. On peut s'interroger sur la compatibilité de cette disposition avec l'article 12 du « PPI ».
- L'administration fiscale belge refuse aux conjoints de fonctionnaires la déduction de rentes alimentaires payées à des personnes qui appartiennent à la famille (dans le sens strict) de ces fonctionnaires mais non de leurs conjoints (par ex. les pensions alimentaires payées aux parents du fonctionnaire), sauf en cas de décision judiciaire.

6.8. LA TVA SUR LA VENTE DE VEHICULES D'OCCASION

Le régime de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité a été introduit dans le droit positif belge, en exécution de la directive 94/5/CEE du Conseil du 10 février 1994.

- ☛ Pour rappel, la vente de biens d'occasions (c'est-à-dire qui ne sont pas considérés comme neufs) entre particuliers ne fait pas l'objet de TVA, en ce compris les véhicules automobiles. Au sens de la directive 94/5/CEE, un véhicule automobile n'est plus considéré comme neuf lorsqu'il est livré au moins 6 mois après sa première mise en service et a effectué plus de 6.000 kilomètres.
- ☛ Quant à l'achat d'une voiture d'occasion auprès d'un assujetti revendeur est soumis à la TVA. En

⁸³ Voir par ex. Les conventions Belgique-Danemark, Belgique-Portugal, Belgique-Canada.

⁸⁴ Voir dans ce sens CJCE, 12 juillet 2005, *Egon Schempp c. Finanzamt München V*, C-403/03, EU:C:2005:446 ; Appel Bruxelles, 26 juin 2003, rôle général n° 1998/FR/467, F.M. c. Etat belge.

⁸⁵ Article 156, 3°, c° CIR/92

principe, cette TVA est calculée que sur la marge bénéficiaire de ce vendeur.

6.9. LA TVA SUR LA LOCATION DE PARKINGS

La location d'emplacements pour véhicules est, en principe, une prestation de service soumise à la T.V.A.

Quiconque effectue une telle opération est visée pour autant qu'il agisse d'une manière habituelle et indépendante dans le cadre d'une activité économique.

Toute personne, même dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, donnant en location un emplacement pour véhicule, contre rémunération, peut devenir un assujetti à la TVA. L'assujettissement entraîne le droit à la déduction et le fait d'être redevable d'une T.V.A. de [21%] sur la rémunération portée en compte.

Il existe toutefois deux hypothèses dans lesquelles la T.V.A. n'est pas due :

- 1ère hypothèse : la **location liée à un bail immobilier exonéré.**

La location d'emplacement de véhicules n'est pas une opération assujettie à la T.V.A. lorsqu'elle est étroitement liée à un bail immobilier exempté de la taxe (bail portant sur un immeuble destiné à un autre usage, commercial ou d'habitation). On vise par-là les locations formant une opération économique unique : par exemple, la location de parkings dans des immeubles à appartements, ou de bureaux consentie exclusivement aux copropriétaires ou occupants.

- 2ème hypothèse : **la franchise 15.000 €** (année 2016).

Si vous n'avez pas la qualité d'assujetti à la TVA pour une autre activité, et que le chiffre d'affaires annuel généré par ces locations ne dépasse pas 15.000 euros, vous pouvez opter pour un régime particulier, appelé régime de la franchise de la taxe. Vous devez toujours demander un numéro de TVA, mais vous êtes dispensé de la plupart des autres obligations (notamment, vous ne devez pas porter la TVA à vos locataires).

CONSEIL ! Si des bailleurs réclament le paiement d'une TVA, il est conseillé aux fonctionnaires de vérifier préalablement si cette TVA est due par le bailleur.

6.10. LES DROITS D'ENREGISTREMENT SUR LES CONTRATS DE LOCATIONS

Rappelons qu'il est perçu sur le contrat de bail écrit un impôt sous la forme d'un droit d'enregistrement.

Depuis la loi du 27 décembre 2006, pour les baux portant sur la résidence principale du preneur, la formalité d'enregistrement est mise à la charge exclusive du Bailleur et est gratuite.

Pour les autres baux, il est de 0,20% du montant cumulé des loyers calculés sur la durée du bail.

6.11. IMPORTATION ET REEXPORTATION DU MOBILIER PERSONNEL EN FRANCHISE D'IMPOTS OU TAXES.

Au terme de l'article 12 (d) du PPI, rappelons que les fonctionnaires ont le droit d'importer en franchise leur mobilier et leurs effets à l'occasion de leur première prise de fonctions dans le pays intéressé, et du droit, à la cessation de leurs fonctions dans ledit pays, de réexporter en franchise leur mobilier et leurs effets... La question est aujourd'hui anecdotique, notamment depuis la **Directive 83/183/EC du 28 mars 1983** relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre (JO L 105, p. 64), telle que modifiée par la directive 89/604/CEE du Conseil, du 23 novembre 1989 (JO L 348, p. 28).

6.12. IMPORTATION ET REEXPORTATION DU VEHICULE AUTOMOBILE.

Rappelons également, qu'au terme de l'article 12 (e), les fonctionnaires jouissent du droit d'importer en franchise leur automobile affectée à leur usage personnel, acquise dans le pays de leur dernière résidence ou dans le pays dont ils sont ressortissants aux conditions du marché intérieur de celui-ci, et de la réexporter en franchise...⁸⁶

6.13. LA "ZORGVERZEKERING".

En Région flamande, l'obligation de cotiser à la *zorgverzekering* perçue par la Communauté flamande et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2000⁸⁷. Fonctionnaires, agents temporaires, agents contractuels, ou retraités, couverts par le RCAM à titre primaire, peuvent être exemptés (ainsi que leur conjoint/partenaire et les personnes à leur charge de plus de 25 ans) du paiement de cette cotisation⁸⁸.

Pour autoriser le RCAM (bureau liquidateur) à agir en votre nom et à confirmer à la Vlaamse Zorgkas ce droit à l'exemption :

- complétez et signez le formulaire "Procuration", dans la langue de votre choix: [en](#) - [fr](#) - [nl](#)
- envoyez ce document à votre Bureau liquidateur (adresse sur le formulaire).

Pour plus d'informations, veuillez envoyer un courrier électronique, en indiquant vos nom - n° personnel/pensionné à l'adresse suivante:

PMO-CAISSE-MALADIE-VLAAMSE-ZORGKAS@ec.europa.eu 

Pour le **Conseil**: helpline.assmalweb@consilium.europa.eu 

Dans un arrêt du **1 avril 2008**, la Cour de justice a considéré que la législation flamande tombait sous l'application du Règlement(CE) 1408/71⁸⁹ et que les exclusions qu'elle contenait à l'égard de résidents d'autres régions étaient contraires aux articles 45 TFUE (ex-39 CE) and 49 TFUE (ex-43 CE).⁹⁰

6.14. TROUVER SON CHEMIN DANS LA FISCALITE BELGE EN 2016 !

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les régions ont vu leurs compétences fiscales étendues. Il devient difficile d'appréhender la complexité toujours plus grande, la fragmentation et le manque de coordination de la fiscalité belge.

Ont été transférés aux régions notamment les compétences suivantes :

- les additionnels/soustractions à l'impôt des personnes physiques (c'est-à-dire les impôts qui s'ajoutent à l'impôt fédéral au profit des unités territoriales),

⁸⁶ sur les difficultés qui peuvent se présenter, voir arrêt du Tribunal de Première Instance du 6 mars 2002, *Girish Ojha c. Commission des Communautés européennes*, T-77/99, EU:T:2002:58

⁸⁷ Décret du 30 mars 1999, M.B., 28 mai 1999, modifié le 18 mai 2000, M.B., 28 juillet 2001

⁸⁸ http://myintracomm.ec.europa.eu/hr_admin/fr/sickness_insurance/sources/Pages/flemish_care.aspx

⁸⁹ Regulation(EEC) 1408/71 of 14 June 1971 on the application of social security schemes to employed persons, to self-employed persons and to members of their families moving within the Community

⁹⁰ In case C-212/06, *Government of the French Community and Walloon Government v Flemish Government*, [2008], EU:C:2008:176

- les droits d'enregistrement (c'est le cas par exemple pour les droits d'enregistrement sur la transmission à titre onéreux de biens immeubles, en lien direct avec les compétences régionales en matière de logement, modifiés en Flandres en 2015, à Bruxelles en 2016),
- les droits de succession (modifiés dans les trois régions),
- les droits de donation (modifiés dans les trois régions),
- le précompte immobilier (modifiés dans les trois régions)
- le « bonus logement » (déductions fiscales accordées lors de l'acquisition d'un bien immobilier),
- la taxe de mise en circulation d'un véhicule automobile,
- la taxation de l'eau,
- la taxation du gaz,
- la taxation de l'électricité,
- les titres-services et les déductions fiscales qui s'y attachent,
- la télé-redevance
- l'impôt sur la fortune

L'autorité fédérale n'a plus de compétence que pour :

- la détermination de la base imposable ; le fédéral conserve la compétence exclusive pour les déductions appliquées aux revenus bruts (déduction des frais professionnels, déduction pour investissement, etc.) ; les régions ne peuvent accorder aucun avantage qui prenne la forme d'une déduction de la base imposable,
- la TVA sur les opérations immobilières (y compris les taux réduits)
- les droits d'enregistrement sur les baux,
- l'impôt sur les revenus mobiliers (afférent aux intérêts, dividendes, redevances, lots afférents aux titres d'emprunt, plus-values sur valeurs et titres-mobiliers),
- le précompte mobilier,
- le précompte professionnel,
- le service de l'impôt (mais la Flandres a repris le service de l'impôt pour le précompte immobilier des 1999, pour les droits d'enregistrement et de successions depuis le 1^{er} janvier 2015).

A quoi il faut ajouter :

- Les provinces : les centimes additionnels au précompte immobilier
- Les communes : les centimes additionnels au précompte immobilier, en plus des compétences spécifiques comme les taxes sur les secondes résidences, les piscines et terrains de tennis, la location des chambres meublées, les antennes de téléphonie mobile, les distributeurs automatiques de billets de banque, sur les espaces de bureaux, les espaces de parking, les immeubles inoccupés, serveurs et serveuses de bar, surfaces commerciales, terrasses, etc...
- L'Agglomération bruxelloise : les centimes additionnels au précompte immobilier, la taxe sur les immeubles à l'abandon