



GAËTAN VAN ELDER & ASSOCIATES
AVOCATS

LA RESIDENCE FISCALE DU FONCTIONNAIRE EUROPEEN

*Séminaire du 31 mai 2018 présenté par Gaëtan Van Elder, Avocat associé,
chargé de conférences à l'Executive Master en Gestion Fiscale de la Solvay
Brussels School of Economics and Management.*

Gaëtan Van Elder & Associates SPRL
t. +32.2.351.22.63
f.+32.2.351.46.61

BRABANT WALLON
Rue des saules 13
1380 Lasne (Ohain)
info@gv-a.eu

BRUXELLES
Chaussée de la Hulpe 187
1170 Bruxelles
info@gv-a.eu



CHAPITRE 1 : LE DROIT BELGE

Section 1 : Le résident fiscal belge

Selon l'article 3 du Code belge des impôts sur les revenus (ci-après CIR), sont assujettis à l'impôt des personnes physiques (IPP) les habitants du Royaume.

Qui est cet habitant du Royaume assujetti à l'IPP ? Et à *contrario* qui ne l'est pas, qui est assujetti à l'INR/PP ?

C'est un enjeu national, international mais aussi un enjeu sur le plan local.

Les Fonctionnaires européens ne répondant pas aux conditions de l'article 13 du Protocole pourront être considérés comme des résidents belges.

1.1. Les textes légaux

L'article 3 CIR précise

« Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume »

L'habitant du Royaume est défini à l'article 2 1° CIR

Par habitants du Royaume, on entend :

a) les personnes physiques qui ont établi :

- leur domicile en Belgique;*
- lorsqu'elles n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune en Belgique;*

b) les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belges accrédités à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer;

c) les autres membres de missions diplomatiques et de postes consulaires belges à l'étranger qui exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas habitants ou dont ils ne sont pas résidents permanents, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer, à l'exclusion des fonctionnaires consulaires honoraires;

d) les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués de l'Etat belge, des Communautés, Régions, provinces, agglomérations, fédérations de communes et communes, ainsi que d'établissements de droit public belge, qui ont la nationalité belge et exercent leurs activités à l'étranger dans un pays dont ils ne sont pas résidents permanents.

L'établissement en Belgique du domicile s'apprécie en fonction des éléments de fait.

Toutefois, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques.



1.2 Le domicile fiscal

Deux critères alternatifs et indépendants sont pris en considération.

A défaut de domicile (premier critère), c'est le siège de la fortune (deuxième critère) que l'on considère et ce, depuis juillet 2014.

Avant la 6ème réforme de l'Etat, ces critères étaient équivalents si bien que l'on pouvait être résident dans deux régions distinctes.

Aujourd'hui chaque contribuable est affecté à une région.

1° Quels sont les critères d'appréciation du domicile ?

Il est caractérisé par une certaine permanence ou continuité nous enseigne la Jurisprudence.

L'établissement en Belgique du domicile s'apprécie en fonction des éléments de fait (article 2 CIR°)

Le domicile fiscal est dès lors une résidence de fait caractérisée par une certaine permanence.

2° Le Domicile fiscal et le domicile légal ne se confondent pas a précisé le Ministre des finances (QP Sénat 16 juin 1984, 1478)

Ces notions sont cependant fort proches.

Le domicile au sens civil (Art 102 Code civil) se caractérise par le fait d'une habitation réelle dans un lieu et par l'intention d'y fixer son principal établissement.

En droit fiscal, la réalité des faits est prise en considération, l'intention a moins d'importance. C'est ce qui ressort de la circulaire du 12 juillet 2007.

Le lien est tenu avec la notion de résidence principale qui est une condition d'inscription au registre de la population.

L'inscription au registre de la population nécessite que le contribuable y ait sa résidence principale et la maintienne.

La résidence principale est le lieu où le ménage ou la personne isolée réside effectivement pendant la majeure partie de l'année. Cette constatation s'effectue sur la base de différents éléments :

- le lieu où le contribuable se rend après ses occupations professionnelles,
- le lieu de fréquentation scolaire des enfants,
- les consommations énergétiques et les frais de téléphone,
- le séjour habituel du conjoint ou des autres membres de la famille...

L'inscription au registre de la population (et donc au registre national) a pour conséquence que le contribuable est présumé être habitant du Royaume : Art 2 1° § 3 CIR.

Domicile civil et domicile fiscal sont des concepts éminemment proches.

3° Il reste que la notion de domicile fiscal est autonome.

Si un contribuable n'est pas inscrit au registre de la population ou y est inscrit, le fisc ou le contribuable peut-il renverser la présomption, et si oui, comment s'y prendre ?

Les circonstances de fait sont déterminantes :

3.1 Importance du foyer familial (et des critères donnés dans la circulaire du 12 juillet 2007) :

C'est le critère par excellence : le lieu de situation du foyer familial et du centre des intérêts vitaux ont plus d'importance que le lieu de résidence et d'exercice de l'activité professionnelle a jugé la Cour de Cassation¹.

La Cour de Cassation le 16 janvier 2004 parle

du lieu dont on ne s'éloigne que pour y revenir lorsque la cause de l'éloignement a cessé, le lieu où l'on est tellement fixé que l'on soit considéré comme absent quand on ne s'y trouve pas et que l'absence soit censée finie quand on y est revenu.

3.2 les preuves d'achat à l'étranger, la consommation de gaz électricité, la participation à des activités culturelles, sociales, sportives (club de sport, business club, théâtre, ...)

3.3 la localisation de l'école des enfants ;

3.4 la durée du séjour : **selon la Jurisprudence**, cela dépend :

* Restent des résidents belges

- un ingénieur qui travaille dix mois aux EU ;
- un pilote qui vole trente mois au Zaïre ;
- un professeur d'université qui enseigne pendant trois années au Congo.

* Deviennent non-résidents belges selon la Jurisprudence :

- un professeur d'université au Canada pour 8 ans ;
- un médecin de chantier qui s'absente 6 ans ;

Pour l'Administration, un séjour d'une durée de 24 mois à un endroit fixe à l'étranger constitue un minimum pour considérer qu'il est non résident (commentaire administratif 3/66).

3.5 Un arrêt récent de la Cour d'Appel de Mons du 24 novembre 2017² illustre cette problématique.

¹ Cass., 16 janvier 2004, F20026F; Cass., 3 juin 2002, RG. F.01.0017F

² Fiscalnet.



X est de nationalité française et a été domiciliée en Belgique jusqu'au mois de juin 1995 date à laquelle elle expose avoir déménagé pour la France pour y rejoindre son compagnon où elle a séjourné à Anor.

La Cour rappelle les principes relatifs à la notion d'habitant du Royaume.

Elle constate que l'administration a relevé divers indices :

- propriété d'une maison en Belgique ;
- factures d'énergies belges à son nom ;
- courrier distribué en Belgique

X fait valoir :

- qu'elle a une inscription domiciliaire en France attestée par le Maire de sa commune ;
- que le fisc français confirme qu'elle paye ses impôts sur place ;
- que le centre de ses intérêts est démontré à la fois par un choix affectif (domiciliation chez son compagnon) et d'autre part, par le payement de son salaire sur un compte français par son employeur depuis le 1er août 1995 ;
- et enfin, que le lieu de sa **résidence** se trouve dans le pays de son unique nationalité ;
- Elle produit une assurance auto d'un assureur français ; des attestations d'employeurs ; des relevés d'achats en France ; une facture de ramonage ;

Pourtant ces éléments ne sont pas de nature à établir une permanence de son établissement en France, dit la cour.

4° L'impact du mariage - Des époux (non isolés) peuvent-ils être soumis l'un à l'IPP, l'autre à l'INR ?

La Jurisprudence dont notamment la jurisprudence dite « Eurosystem » acceptait de considérer séparément la situation des conjoints. Un contribuable pouvait être considéré comme un résident alors que son conjoint pouvait lui être considéré comme non résident.

Depuis 1994, le domicile fiscal est présumé irréfragablement (pas de preuve contraire possible) à l'endroit de situation du couple.

L'article 2 CIR précise

Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2 (visé les isolés), alinéa 1^{er}, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage.

Notons encore que la cohabitation légale est assimilée au mariage.

5° Quels sont les indices qui ont été pris en considération par la jurisprudence pour considérer qu'un contribuable avait sa résidence fiscale en Belgique ?

- Des facteurs tels que les liens artistiques, intellectuels, sportifs et sociaux peuvent présenter de l'importance pour apprécier la résidence fiscale ;
- l'immatriculation du véhicule en Belgique (Liège 1985) ;
- le payement de loyers de chasse à une commune belge (Liège 1987) ;

- des opérations réalisées au guichet d'une banque belge ;
- la qualité d'associé d'une société belge ;
- la circonstance d'être rémunéré par une société belge ;
- le fait de posséder une habitation et de disposer d'une ligne fixe, d'exercer ses fonctions en Belgique.

Tous ces critères doivent être pondérés.

6° Le SDA accepte de se prononcer sur la question de la résidence.

1.3 Le principe : le domicile, à défaut c'est siège de la fortune

C'est le lieu d'où les biens sont gérés, d'où ils sont surveillés.

Le bénéficiaire belge d'un mandat général ne fait qu'exécuter, il ne gère pas.

L'arrêt Derks³ illustre cette notion.

Mr Derks est installé à Monaco.

Il est propriétaire d'immeubles en Belgique. Certains sont donnés en location à une société dont il est l'administrateur.

Il est actionnaire de deux sociétés belges dans lesquelles il est actif.

La Cour de cassation dit certes, il n'a pas son domicile en Belgique mais il y a le siège de sa fortune.

Si l'on déplace son domicile, il importe également de déplacer le siège de sa fortune.

L'Arrêt Prade⁴ évoque la situation de Mr Prade qui vit en Suisse, il laisse en Belgique un immeuble.

Son épouse et son enfant étaient établis en Belgique et vivaient dans cet immeuble.

La fortune de Mr Prade est située en Suisse d'où il l'administre.

Le siège de sa fortune est suisse dit la Cour de Cassation.

Le simple fait de posséder un immeuble en Belgique et de donner un mandat général à un belge n'emporte pas la localisation du siège de la fortune en Belgique. Le mandat en l'espèce n'avait que pour objet d'exécuter les décisions prises à l'étranger.⁵

³ Cass., 7 septembre 1965, *Pas.*, I, p. 34.

⁴ Cass 7 février 1979, Bull. 2611 p.2629

⁵ Bruxelles, 15 mai 1990.

Section 2 : le non-résident

Le non-résident c'est tout d'abord le non-habitant du royaume (1.1).

Il existe par ailleurs des extensions conventionnelles de la notion de non résident.

C'est notamment le cas du fonctionnaire européen auquel s'applique le Protocole n°7 sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (1.2)

1.1 Le non-habitant du royaume

Aux termes de l'article 227 1° du CIR sont assujettis à l'impôt des non-résidents :

1°. les non-habitants du Royaume, y compris les personnes visées à l'article 4 ;

1.2 Le protocole n°7 sur les privilèges et immunité de l'Union européenne

1.2.1 Le principe

Le Protocole (n°7) sur les privilèges et immunités de l'Union européenne prévoit en son article 13 que pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune et des droits de succession, 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 pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union, sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est un 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.

Il ressort donc de cet article que le fonctionnaire sera considéré comme un **non-résident** dans l'hypothèse où celui-ci avait établi précédemment sa résidence dans un autre pays de l'Union et séjourne en Belgique uniquement en raison de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union.

Si en revanche, une personne établit sa résidence dans un autre pays de l'Union pour une autre raison, il sera alors considéré comme un résident dans son nouvel Etat de résidence.

1.2.2 Les conditions

Les principales conditions sont les suivantes :

- Avoir au préalable un domicile dans un des Etats de l'Union ;
- Établir sa résidence uniquement pour y accomplir ses engagements de fonctionnaire ;
- Ne pas exercer d'autres fonctions.

Le fonctionnaire peut-il déroger à l'article 13 du Protocole et ainsi choisir son domicile fiscal ?

En l'état actuel des choses, le fonctionnaire tombant sous le champ d'application de cette disposition n'est pas libre de choisir son domicile fiscal⁶.

La Cour de justice a jugé que : « *l'article 14 du Protocole [devenu l'article 13] ne donne pas au fonctionnaire des Communautés 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 en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions, sauf si le fonctionnaire apporte la preuve qu'il avait déjà pris des mesures pour réaliser le transfert de son domicile indépendamment de son entrée au service des Communautés* »⁷.

1.2.3 La situation du conjoint

- Le conjoint n'exerçant pas d'activité professionnelle

Une extension est prévue pour le conjoint pour autant qu'il n'exerce pas d'activité professionnelle propre et qu'il ait avant une résidence dans un Etat de l'Union.

- Le conjoint exerçant une activité professionnelle en Belgique

Si toutefois le conjoint venait à exercer une activité professionnelle en Belgique et qu'il y réside, son domicile fiscal sera localisé en Belgique.

L'article 126 du Code des impôts sur les revenus (ci-après CIR) est rédigé comme suit :

« § 1er. *En cas de mariage ou de cohabitation légale, **une imposition commune** est établie au nom des deux conjoints. Nonobstant cette imposition commune, le revenu imposable de chaque conjoint est fixé séparément.*

§ 2. **Le § 1er n'est pas applicable** dans les cas suivants : [...]

4° lorsqu'un conjoint recueille des revenus professionnels pour un montant supérieur à 6.700 EUR [à indexer] qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus. »

Au terme de cet article, il est donc prévu que le fonctionnaire et son conjoint sont considérés fiscalement comme des isolés. Il n'existe « fiscalement » entre eux aucun ménage⁸.

⁶ Voy. notamment J. Pilorge-Vrancken, *Le droit de la fonction publique européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2017, point 397 ; K. Lenaerts et K. Vanvoorden, « The legal status of Brussels as European "Capital" in Brussels and Europe », Bruxelles, ASP, 2008, pp. 148-149.

⁷ CJCE, 17 juin 1993, C-88/92, X c. Staatssecretaris, point 16.

⁸ Voy. J. Buckenhoudt, *Fonctionnaires de l'Union européenne et fiscalité – L'impact du Protocole sur les Privilèges et Immunités*, ADMINFO 66600, mars 2009, p. 13.

Ainsi, seul le conjoint aura la qualité de résident belge.

- Le quotient conjugal

Le quotient conjugal, prévu aux articles 87 et 88 du CIR, consiste à transférer une quote-part des revenus professionnels du conjoint qui en gagne le plus à celui qui n'en a pas ou qui en a le moins, et à imposer cette quote-part dans le chef de ce dernier, à condition qu'une imposition commune soit établie.

Il importe que les revenus du conjoint qui sont les plus faibles n'atteignent pas 30% du total des revenus des époux. Le transfert cesse lorsque le plafond de 30% de ce total est atteint et sans pouvoir excéder 6700 euros (non indexé).

En vertu de l'article 12 du Protocole n°7, les fonctionnaires de l'Union européenne sont entièrement exemptés d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'UE.

Il en résultait que l'on pouvait alors considérer que le fonctionnaire européen était l'attributaire du quotient conjugal⁹.

Afin d'éviter cela, la Belgique a alors refusé d'appliquer le quotient conjugal aux conjoints de fonctionnaires communautaires¹⁰. Ces fonctionnaires ne pouvaient donc pas bénéficier du quotient conjugal même s'ils perçoivent d'autres revenus que la rémunération qui leur est versée par l'Union européenne¹¹. Ce régime avait été attaqué sur plusieurs fronts et cela sans succès.

La Cour de justice¹² avait estimé qu'il n'est pas contraire au droit communautaire que l'application du quotient conjugal soit exclue lorsqu'un des deux conjoints est un fonctionnaire des Communautés européennes qui recueille des revenus professionnels propres supérieurs à 6700 euros (non indexés).

Dans un arrêt du 29 mars 2012¹³, la Cour constitutionnelle a jugé cette situation discriminatoire.

Il s'agissait d'un homme qui avait travaillé au sein du ministère belge de la Défense nationale pendant les dix premiers mois de 2007 et qui était entré ensuite au service du Conseil de l'UE. Ses rémunérations européennes (de novembre et décembre 2007) dépassaient le plafond de 6700 euros. Il avait alors été assimilé fiscalement à un isolé et privé du droit de bénéficier du quotient conjugal¹⁴.

⁹ J. Van Dyck, « Oui, les fonctionnaires européens subissent une (légère) discrimination », *Le Fiscologue*, n°1290, 6 avril 2012, p. 11.

¹⁰ La Belgique avait modifié son article 126 du CIR afin que le fonctionnaire et son conjoint soient considérés comme des isolés et ainsi les exclure du champ d'application du quotient conjugal puisque pour en bénéficier, l'article 88 du CIR prévoit qu'il faut qu'une imposition commune soit établie.

¹¹ O. D'aout et J. Picavet, « Actualités 2012 en matière d'impôt des personnes physiques » in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthémis, 2013, point 43.

¹² CJUE, 14 octobre 1999, C-229/98, Vander Zwalmen et Massart c. Etat belge.

¹³ C. const., arrêt n°51/2012 du 29 mars 2012.

¹⁴ J. Van Dyck, *op. cit.*, p. 12.



La Cour a jugé que l'article 126, § 2, alinéa 1er, 4°, du CIR violait la Constitution « *en ce que, lorsque le conjoint qui est l'unique bénéficiaire de revenus professionnels a des revenus professionnels de plus de 8 720 euros [6700 euros] qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus, ses autres revenus professionnels imposables ne peuvent pas, par application de l'article 87 du même Code, être imputés à l'autre conjoint qui n'a pas de revenus professionnels* ».

La Cour souligne que le législateur « *n'entendait pas éviter que les revenus professionnels non européens d'un fonctionnaire puisse être transférés vers l'autre conjoint mais entendait au contraire éviter que des revenus professionnels non européens de l'autre conjoint soient transférés vers un fonctionnaire européen* »¹⁵.

¹⁵ *Ibidem.*

CHAPITRE 2 : QUE FAIRE EN CAS DE CONFLIT DE RESIDENCE ?

Chaque Etat est libre de définir qui est résident, cette question relève de la souveraineté des états.

En règle générale, la taxation du résident s'effectue sur base de ses revenus mondiaux.

Il n'existe pas d'obligation pour l'Etat de résidence de réduire la double imposition qui naît d'une taxation à la source.

En pratique, il est courant qu'une personne soit considérée comme étant résidente de plusieurs états.

Section 1 : L'impact des conventions OCDE

1.1 Les principes

Les Etats concluent des conventions fiscales avec leurs partenaires commerciaux.

Leur objet est de répartir le pouvoir d'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence.

Objectifs :

- Protection du contribuable contre la double imposition
- Amélioration des flux commerciaux, de l'investissement et le transfert de technologie.

Ces conventions (en matière d'impôt direct) sont rédigées sur le modèle OCDE ou ONU.

Elles présentent de grandes similitudes.

Le modèle OCDE est pratiqué par les pays « développés » et favorise l'Etat de résidence. Les recettes fiscales appartiennent à l'état où réside l'investisseur, le commerçant, ...

Le modèle ONU vise à favoriser les pays en voie de développement et l'investissement. Le pouvoir de taxation est donné à l'endroit de l'investissement là où l'activité a lieu et sur les revenus générés par ceux-ci.

Nous évoquerons quelques notions en guise de préambule sur les implications d'un traité.

Primauté des traités internationaux

Les rapports entre les traités et la loi interne ne sont pas réglés dans la Constitution belge.

C'est la Cour de Cassation qui a réglé la question. Dans un arrêt du 27 mai 1971, en cause la SA Fromagerie franco-suisse "Le Ski", la Cour établit le principe selon lequel les traités ont la primauté par rapport à la loi interne.

Quelles conséquences ?

1° Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour de cassation que, dès leur ratification, les traités sont en principe des normes supérieures à toutes les autres normes de droit interne et donc également aux normes constitutionnelles.

Dans cette mesure, les normes conventionnelles qui ont un effet direct s'appliquent même lorsqu'elles sont contredites par les normes internes.

2° Le juge est le garant de la primauté du droit international et de l'effet direct des traités.

Les juridictions judiciaires et administratives doivent écarter l'application des normes de droit interne, fussent-elles d'ordre public, qu'elles jugent incompatibles avec des normes de droit international directement applicables.

1.2 La résidence au sens du modèle OCDE et mode de résolution de conflit de résidence.

Les conventions internationales (plus d'une centaine) définissent de manière parfaitement autonome leur notion de résidence :

L'article 4 de la convention modèle OCDE est libellé comme suit :

Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne (**s'agissant des personnes physiques**) : toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (...)

Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident **des deux États contractants**, sa situation est réglée de la manière suivante : cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un **foyer d'habitation permanent** ;

a) si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État **avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux)** ;

b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux, ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État **où elle séjourne de façon habituelle** ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède **la nationalité** ;

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États **contractants tranchent la question d'un commun accord**.

(S'agissant des personnes morales) Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique **s'agissant des personnes physiques** est un résident des deux États contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège **de direction effective est situé**.

Il résulte de ce qui précède qu'est résidente, la personne assujettie en raison de :

- son domicile,
- sa résidence,
- son siège de direction ou tout autre critère.

Si deux Etats liés par convention se disputent la résidence d'une personne physique, un système de critères en cascade permet de résoudre le conflit de domicile : « *tie breakers rules* ».

1° est résidente là où elle a un foyer permanent d'habitation (ci-après « fph ») ;

2° si fph dans les deux Etats, on regarde où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (liens personnels et économiques) ;

3° si pas de fph, et si pas de possibilité de déterminer où sont ses intérêts vitaux : on considère l'Etat où elle séjourne habituellement ;

4° si séjour dans les deux Etats ou si elle ne séjourne habituellement dans aucun des deux Etats : on considère la nationalité ;

5° si nationalité des deux Etats ou aucune des nationalités : les Etats doivent trouver un accord.

Pour les personnes morales : c'est le siège de direction effective.

Si une personne morale est constituée dans un pays X mais est gérée dans un pays Y, c'est le siège de direction effective qui prime.

Ce n'est pas le siège d'exploitation ou le siège statutaire. Il s'agit de l'endroit où les décisions essentielles de la société sont prises, c'est à partir de l'endroit où la société est gérée.

En cas de régime « de consolidation fiscale », il importe de regarder chaque société séparément.

Ex : X belge s'exile en France, mais conserve des liens économiques et personnels dans les deux pays. Il avait notamment gardé une maison en Belgique à quelques kilomètres de sa résidence française.

Le Tribunal applique les « *tie breakers rules* » de la convention et comme il est de nationalité belge, le Tribunal décide qu'il est résident belge.

Section 2 : Au niveau européen

2.1 La Commission

La Commission fait état de ce que la double imposition est une entrave majeure et un réel enjeu pour le marché intérieur.



2.2 La Cour de Justice

La Cour de Justice s'est prononcée dans un arrêt Damseaux du 16 juillet 2009¹⁶.

Mr Damseaux est résident belge et perçoit des dividendes d'une société française entre 2005 et 2007.

Ces dividendes (100) sont taxés dans l'Etat de la source, en France à 15%. Ils (le solde 85) sont taxés en Belgique à 15%. Mr Damseaux supporte un taux effectif de 27% supérieur au 15% applicable à l'époque.

Mr Damseaux supporte une double imposition malgré l'existence d'une convention entre les pays.

Il s'en plaint.

La Cour juge qu'il n'existe pas de normes empêchant chaque Etat d'exercer sa souveraineté nationale, par conséquent les Etats ne sont pas tenus (contraints) de prévenir la double imposition.

En matière de droits de succession et de mutation à titre gratuit, c'est problématique.

Il n'existe pas de convention signée par la Belgique pour résoudre les conflits de résidence si ce n'est avec la France et la Suède.

2.3 La directive du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne¹⁷.

La directive instaure un mécanisme de règlement de tous les différends fiscaux portant sur une double imposition dans l'Union européenne.

Elle s'applique à tous les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu et la fortune relevant des traités bilatéraux.

Son entrée en vigueur est prévue pour le 1^{er} juillet 2019.

Que prévoit-elle dans les grandes lignes ?

- Point de départ : une réclamation.

Concrètement, la directive confère à "toute personne concernée" le droit d'introduire "une réclamation" concernant un différend fiscal portant sur une double imposition par exemple un conflit de résidence.

- Décision sur l'acceptation ou le rejet de la réclamation.

¹⁶ CJUE, 16 juillet 2009, C-128/08, Jacques Damseaux c. Etat belge.

¹⁷ 2017/1852 du Conseil.



Dans un délai de six mois à compter de la réception de la réclamation, les Etats membres doivent décider de l'acceptation ou du rejet de la réclamation. A défaut de décision dans ce délai par un Etat membre, la réclamation est "réputée" avoir été "acceptée" par cet Etat.

- Procédure amiable et commission consultative

Si les Etats membres concernés acceptent la réclamation, ces Etats doivent s'efforcer de régler le différend à « l'amiable ».

Si les Etats membres ne parviennent pas à un accord dans les deux ans, le réclamant peut demander à ce qu'une deuxième phase soit entamée : cette phase consiste en ce que les autorités compétentes constituent une « commission consultative » qui rendra alors un avis.

CHAPITRE 3 : LES CONSEQUENCES DU STATUT DE NON-RESIDENT DU FONCTIONNAIRE EUROPEEN.

Toute personne n'ayant pas sa résidence fiscale en Belgique n'échappe pas à l'imposition en Belgique.

Toute personne non-résidente constitue un assujetti potentiel à l'impôt des non-résidents (ci-après INR).

Pour que cette personne soit néanmoins effectivement soumise à l'impôt en Belgique, une condition matérielle, appelée facteur de rattachement réel, devra être remplie.

L'assujettissement à l'INR est lié à l'origine belge des revenus.

Section 1 : Le résident vs le non-résident

L'impôt sur les revenus se caractérise par des critères de rattachement personnel ou réel.

1. Le facteur de rattachement personnel

Le lien entre les revenus et la Belgique peut d'abord être la personne qui bénéficie de ses revenus.

C'est ce facteur que l'on retrouve en IPP (I.Soc. et IPM).

Ce lien personnel est le fait de l'établissement d'une résidence fiscale en Belgique.

Dès lors que ces personnes ont leur résidence en Belgique, elles deviennent assujetties à l'impôt.

Ce premier facteur de rattachement permet de distinguer deux grandes catégories de contribuables en fonction de l'intensité de leur lien personnel avec la Belgique :

- **les résidents** qui sont les personnes qui présentent les liens personnels les plus étroits avec le territoire belge, parce qu'elles y maintiennent leur résidence fiscale ;
- **les non-résidents** qui entrent en contact avec la sphère fiscale belge de façon épisodique.

2. Le facteur de rattachement réel

Pour les non-résidents, le facteur de rattachement réel permet de délimiter l'étendue de l'imposition en Belgique et d'identifier le type de revenus soumis à l'impôt dans le chef de chaque contribuable (INRPP, INRSOC, INRPM).

Section 2 : L'assiette de l'impôt des non-résidents

La distinction entre résidents et non-résidents est essentielle dans la détermination de la base imposable en Belgique.



S'agissant des résidents belges, l'assiette imposable est constituée de l'ensemble des revenus perçus par ces personnes, tant en Belgique qu'en dehors du territoire belge. Les résidents belges sont imposés sur leurs revenus d'origine mondiale.

Pour les non-résidents, l'assiette imposable est limitée **aux revenus ayant leur source en Belgique ou présentant un lien étroit avec la Belgique.**

L'article 228, § 2, du CIR énumère les revenus qui sont considérés comme produits ou recueillis en Belgique.

Sont visés fondamentalement :

- les revenus immobiliers,
- les revenus mobiliers,
- les revenus professionnels,
- et les revenus divers.

S'agissant des revenus professionnels, ils sont exemptés d'impôts en vertu de l'article 12 du Protocole.

Le §3 de l'article 228 du CIR vise deux autres catégories de revenus imposables à l'impôt des non-résidents. Toutefois ce paragraphe est limité :

- a) aux seules prestations de services ;
- b) aux seules personnes ayant un lieu d'interdépendance avec le prestataire.

Section 3 : Les revenus immobiliers

1.1 Le facteur de rattachement

L'article 228, § 2, 1°, du CIR précise que sont considérés comme produits ou recueillis en Belgique les revenus de biens immobiliers sis en Belgique.

Le facteur de rattachement pour les revenus immobiliers est donc le lieu de la situation de l'immeuble.

Ce critère correspond aux dispositions des conventions préventives de double imposition suivant le modèle de l'O.C.D.E. l'article 6 et l'article 13 1°.

1.2 Les personnes physiques

- **Imposition sur base du revenu cadastral et/ou locatif**

Comme le résident personne physique, le non-résident personne physique est soumis à l'INR/PP schématiquement soit sur son revenu cadastral, soit sur son revenu locatif net.



Le revenu cadastral majoré de 40 % est pris en considération lorsque l'immeuble n'est pas donné en location ou lorsqu'il est donné en location à une personne physique qui ne l'affecte pas à l'exercice de son activité professionnelle (Art 7 CIR)

Lorsque l'immeuble est donné en location,

- soit à une société,
- soit à une association sans personnalité juridique, soit encore à une personne physique qui l'affecte à l'exercice de son activité professionnelle, le revenu imposable est égal au montant total du loyer et des avantages locatifs.

Le revenu net dérivé de ce loyer et de ces avantages locatifs est déterminé de la même façon qu'en matière d'IPP, soit après déduction de 40 % au titre de frais d'entretien et de réparation pour des immeubles bâtis et de 10% pour les immeubles non bâtis.

Les articles 7 et suivants du CIR sont d'application dont l'article 10 applicable aux redevances et canons emphytéotiques.

- **Les plus-values réalisées sur la cession d'immeubles (art 90 CIR)**

Il résulte de la jurisprudence actuelle que ces plus-values sont imposables lorsqu'elles procèdent d'opérations :

- a) Qui revêtent un caractère spéculatif ;
- b) Ou qui sont étrangères à la gestion normale d'un patrimoine privé.

En cas de plus-values qualifiant de revenus divers, ces plus-values sont soumises à la cotisation spéciale prévue à l'article 301 du CIR (qui est prélevée, puis versée par le notaire au bureau de l'enregistrement).

L'article 210 bis ARCIR précise la procédure à respecter.

En cas de plus-value professionnelle (bénéfices, profits...), la cotisation est remplacée par un précompte professionnel qui lui est imputable sur l'impôt dû et restituable.

Les taux d'imposition sont déterminés par l'article 171 1° a) et b) et 4° d) et e) ainsi que par l'article 5.27 de l'annexe III CIR

- **Le non-résident disposant d'une habitation unique et propre**

Le revenu cadastral de l'habitation du non résident est exonéré (art. 12, § 3, du CIR)

La plus-value réalisée sur cette habitation dès lors qu'elle a été occupée de manière interrompue pendant douze mois avant la vente n'est pas imposable.

CHAPITRE 4 : LA RESIDENCE EN DROIT DE SUCCESSION ET DE MUTATION PAR DECES

Section 1 : L'habitant du Royaume

L'habitant du Royaume est celui qui a son domicile ou le siège de sa fortune en Belgique (Article 1 des Codes des droits de succession, ci-après CS)

La notion de domicile au sens de l'article 1 CS connaît des contours identiques à ceux de domicile et de siège de la fortune abordés ci-avant.

En droit des successions, les critères sont équivalents.

Le critère du siège de la fortune est à considérer d'un point de vue fédéral (domicile en Flandres et siège de la fortune à Bruxelles) mais également dans un contexte international.

Tout comme en impôts directs, il est indispensable en cas de transfert de résidence de s'assurer que le changement de domicile soit accompagné du transfert du siège de la fortune.

L'arrêt Derks¹⁸ illustre cette notion dans ce contexte également.

Section 2 : Taxation du patrimoine mondial du résident – une taxation limitée aux immeubles s'agissant du non-résident

Comme expliqué dans le premier chapitre, en vertu de l'article 13 du Protocole sur les privilèges et immunités, le fonctionnaire sera considéré comme un non résident dans l'hypothèse où celui-ci a établi sa résidence dans un autre pays de l'Union uniquement en raison de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union.

Il faut donc distinguer trois catégories de personnes : le résident (2.1), le non-résident (2.2) et le pensionné (3.3).

2.1 Taxation du patrimoine mondial du résident

L'assiette des droits de succession est particulièrement étendue puisqu'il est établi un droit de succession sur la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du royaume (Articles 1 des CS et 2.7.3.1.1 du code de la fiscalité flamande ci- après C.F.F.)

Tous les biens, en quelque lieu qu'ils se trouvent composent la base imposable d'un défunt résident belge.

2.2 Taxation limitée aux immeubles pour les non-résidents : droit de mutation par décès

En vertu de l'article 13 du Protocole, les fonctionnaires ayant établi leur résidence sur le territoire d'un pays de l'Union en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union

¹⁸ Cass., 7 septembre 1965, Pas., I, p. 34.



sont donc considérés comme ayant conservé leur domicile dans leur pays d'origine.

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 ci-avant. Dans la version actuelle du Protocole, les partenaires enregistrés ou non ne peuvent en bénéficier.

Il est prévu que les meubles appartenant à ces personnes et situés sur le territoire de l'Etat de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet Etat.

En revanche, la législation applicable aux immeubles est celle du lieu où ils sont situés. Ainsi en vertu de l'article 18 du CS, des droits seront dus en Belgique pour les immeubles situés en Belgique dont le défunt (résident étranger) est propriétaire, et cela quelle que soit sa nationalité ou sa résidence.

2.3 Le fonctionnaire pensionné

Les fonctionnaires retraités ne peuvent plus invoquer le bénéfice de l'article 13 du Protocole.

Les règles de droit commun s'appliquent. S'il est résident belge, il est imposable sur son patrimoine mondial.

Si le fonctionnaire est non-résident, il sera seulement imposable sur les immeubles qu'il possède en Belgique.