

Aspects fiscaux et sociaux des activités transfrontalières

Patrick JAILLOT

Expert comptable - Conseil fiscal
Président de l'Union Hennuyère des Professionnels
de la Comptabilité (U.H.P.C.)

1 Introduction

Nous n'aborderons dans ci-dessous que la situation des personnes physiques exerçant une profession salariée ou de dirigeant.

Ne seront donc pas étudiés le cas des :

- Salariés employés dans le public (Art. 10) ;
- Enseignants, chercheurs et étudiants (Art. 13 et 14)
- Artistes et sportifs (Art. 7).

2 L'impôt des non-résidents (personnes physiques) en France

Remarque préalable: l'essentiel de ce chapitre est repris de la notice explicative du formulaire 2041-E disponible sur le site des administrations fiscales françaises.

2.1 Personnes concernées

Ce sont les contribuables ayant leur domicile fiscal hors de France (tous les Etats étrangers et les territoires de la République française autres que les départements européens et d'outre-mer).

Ce document s'adresse uniquement à cette catégorie de contribuables. **Il ne concerne pas** (notamment) :

- Les personnes qui, selon l'article 4 B-1 du Code Général des impôts, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, qu'elles soient de nationalité

française ou étrangère. Il s'agit :

- 1° des personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- 2° de celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- 3° de celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

- Les agents de l'Etat qui sont en service à l'étranger et qui, aux termes de l'article 4 B-2 du Code Général des Impôts, sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France.

Si l'un des époux n'a pas son domicile fiscal en France, l'obligation fiscale en France du ménage ne porte que sur :

- l'ensemble des revenus de l'époux domicilié en France ;
- les revenus de source française de l'autre époux.

De même, si l'un des enfants ou l'une des personnes invalides à charge n'a pas son domicile fiscal en France, seul ses revenus de source française sont compris dans l'imposition commune.

Remarque : Bien que leurs revenus de source étrangère soient exclus de la base d'imposition, et bien que leur revenus de sources française et étrangère ne doivent également pas être retenus pour l'application de la règle dite du " taux effectif ", les personnes domiciliées fiscalement hors de France doivent *en principe* être prises en compte pour la détermination du quotient familial.

En l'absence de convention fiscale dont elles peuvent se prévaloir, les personnes concernées sont imposables en France si elles ont des revenus de source française ou si elles disposent dans notre pays d'une habitation.

2.1.1 Personnes bénéficiant de revenus de source française

Revenus concernés

L'article 164 B du Code général des impôts énumère les revenus de source française. Sont notamment considérés comme tels :

- les revenus d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à ces immeubles : droits immobiliers (nue-propriété, usufruit...) et droits mobiliers (actions ou parts de sociétés immobilières) ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises à revenu variable et les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en France (revenus de parts sociales, produits de placements à revenu fixe, etc.) ;

- les revenus d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales, sises en France ;
- les revenus tirés d'activités professionnelles salariées ou non salariées exercées en France et plus particulièrement :
 - 1° les traitements, salaires, indemnités, émoluments à condition que l'activité rétribuée s'exerce en France,
 - 2° les rémunérations de dirigeants de sociétés françaises ;
- les revenus d'autres opérations à caractère lucratif ;
- les plus-values tirées d'opérations relatives à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés, non cotées en bourse, dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits ;
- les plus-values de cession de droits sociaux mentionnées à l'article 150-OA du Code général des impôts résultant de la cession de droits afférents à des sociétés ayant leur siège en France ;
- les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

Sont également considérés comme revenus de source française, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :

- les pensions et rentes viagères, quel que soit le pays ou territoire où ont été rendus les services que la pension rémunère ;
- les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- les sommes payées à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation fixe d'affaires dans notre pays, en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

2.1.2 Personnes disposant d'une ou plusieurs habitations en France

Les personnes qui n'ont pas leur domicile en France, y compris celles domiciliées dans les territoires d'outre-mer qui n'ont pas conclu de convention fiscale avec la métropole, mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou ces habitations.

Remarque : Est considéré comme habitation, tout local (maison entière, partie d'une maison ou appartement) en état d'être habité. Les personnes concernées doivent avoir à leur disposition pendant tout ou partie de l'année, une ou plusieurs habitations, soit à titre de propriétaire, d'usufruitier, de locataire ou d'occupant, soit encore comme associé de société immobilière, sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de rechercher si l'occupation du local a été effective.

Ce régime, qui a pour objet d'établir une contribution minimale à la charge de ces personnes, ne s'applique pas aux contribuables :

- dont les revenus de source française sont supérieurs à la base forfaitaire, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt ;
- **qui sont domiciliés dans des pays ou territoires ayant conclu avec la France une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu ;**
- aux contribuables de nationalité française lorsqu'ils justifient être soumis dans le pays ou le territoire où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;
- aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité et répondant à la condition indiquée à l'alinéa précédent ;

De même, à compter de l'imposition relative à l'année 1994, ce régime ne s'applique pas, l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui justifient que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert. Cette exclusion est également applicable aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité.

2.2 Règles particulières d'imposition

2.2.1 Principe

L'article 197 A du Code général des impôts prévoit que l'impôt sur le revenu dû par les personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France et qui sont taxées sur leurs seuls revenus de source française est calculé dans les conditions prévues à l'article 197-I du même code, c'est à dire par application du barème progressif de l'impôt et du système du quotient familial mais le montant de l'impôt ne peut être, en principe, inférieur à 25 % (18 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer) du revenu imposable.

Toutefois, le taux minimum n'est pas applicable aux personnes qui peuvent justifier que le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de l'ensemble de leurs revenus de source française et étrangère serait inférieur à ce taux minimum de 25 % (ou 18 %).

Lorsque ce taux minimum n'est pas applicable, les contribuables non résidents sont imposables sur leurs revenus de source française au taux moyen qui résulterait de l'imposition en France, dans les conditions de droit commun, de la totalité de leurs revenus de sources française et étrangère.

Ces dispositions concernent toutes les personnes domiciliées fiscalement hors de France, quels que soient leur nationalité et le pays où elles résident. Lorsque les intéressés ont leur domicile fiscal dans un pays qui a signé une convention fiscale avec la France, le taux moyen ne s'applique qu'aux seuls revenus effectivement imposables en France en vertu de cette convention.

Si vous estimez que le taux de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de vos revenus de sources française et étrangère est inférieur à 25 % (ou 18 %), vous devez indiquer ligne 8 TM, à la dernière page de votre déclaration des revenus, le montant total de vos revenus de source française et étrangère (montant des revenus étrangers tel qu'il aurait été déclaré s'il avait été soumis à l'impôt en France *selon les règles du droit interne français*).

2.2.2 Retenues à la source

Afin de garantir au Trésor le versement de l'impôt dû, certains revenus de source française versés à des personnes domiciliées hors de France supportent une retenue à la source ou un prélèvement. Il s'agit :

- des revenus de capitaux mobiliers ;
- des plus-values immobilières ;
- des plus-values de cession de droits sociaux ;
- des traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- de certains revenus non salariaux ou assimilés.

2.2.2.1 La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

Les revenus distribués par les sociétés françaises (dont le siège est situé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer) passibles de l'impôt sur les sociétés et qui présentent le caractère de produits d'actions, de parts sociales ou de revenus assimilés font l'objet d'une retenue à la source au taux de 25 % (**15% avec la Belgique**) lorsqu'ils bénéficient à des personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France (art. 119 bis 2 du Code général des impôts).

La retenue à la source de 25 % (**15% avec la Belgique**) libère définitivement en France les contribuables fiscalement domiciliés hors de France de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté cette retenue (art. 199 quater A du même code). En conséquence, la retenue n'ouvre droit à aucun crédit d'impôt.

Les sommes prélevées à ce titre doivent être versées au plus tard le 15 du mois suivant à la Recette des impôts des non-résidents. L'établissement payeur doit s'assurer de l'identité du bénéficiaire et de son domicile. Chaque versement est accompagné du dépôt d'une

déclaration établie sur un imprimé N° 2777.

Il existe avec certains pays (dont la Belgique) un accord d'extension de l'avoir fiscal qui est transféré au bénéficiaire à partir du 15 janvier de l'année suivante sous déduction de la retenue à la source au taux conventionnel (15% avec la Belgique). **Toutefois, à partir du 01-01-2005, l'avoir fiscal est supprimé** en droit interne français. Nous ne développerons donc pas les formalités afférentes à ce transfert d'avoir fiscal.

Il est interdit, contrairement à la Belgique, à une société française de prendre à sa charge le montant de la retenue afférente aux dividendes et autres produits distribués aux associés, actionnaires et dirigeants.

2.2.2.2 La retenue à la source sur les plus-values immobilières

Nous n'aborderons que le cas des personnes physiques autres que les marchands de biens et assimilés.

L'article 244 bis A du Code général des impôts prévoit que, sous réserve de l'application des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du même code sont soumises à un prélèvement sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourses (autres que les SICOMI) dont l'actif brut réel est constitué pour plus de la moitié par de tels biens et droits.

Ce prélèvement est égal :

- à 16% du montant de la plus-value lorsque la personne physique l'ayant réalisée est résidente d'une des Etats de l'Union européenne;
- au tiers de la plus-value dans les autres cas.

Ce prélèvement, payable au moment de la formalité de l'enregistrement à la Conservation des Hypothèques, est libératoire de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui l'ont supporté.

Les personnes domiciliées hors de France qui ont réalisé une plus-value passible du prélèvement doivent accréditer auprès de l'administration chargée du recouvrement un représentant domicilié en France qui s'engage à remplir les formalités auxquelles elles sont soumises et à acquitter ce prélèvement en lieu et place. Toutefois, dans certains cas, une dispense automatique de représentant fiscal est prévue.

Les non-résidents bénéficient des mêmes exonérations que les résidents. Sans rentrer dans le détail, signalons toutefois qu'une exonération spécifique est prévue en faveur de l'habitation en France des ressortissants de l'Union européenne qui ont résidé au moins deux ans en France.

La plus-value est déterminée de la même façon que pour un résident français.

2.2.2.3 La retenue à la source sur les plus-values de cession de droits sociaux

L'article 244 bis B du Code général des impôts a pour objet de soumettre à l'impôt sur le revenu, à un taux proportionnel, les bénéfices réalisés à l'occasion de la cession à titre onéreux de tout ou partie des droits sociaux détenus par certains associés (actionnaires, commanditaires ou porteurs de parts bénéficiaires) de sociétés passibles, de plein droit ou sur option, de l'impôt sur les sociétés.

L'imposition de la plus-value réalisée par un associé est subordonnée à la condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par l'intéressé ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq années ayant précédé la cession.

Pour être imposable la cession doit :

- 1° Etre effectuée à titre onéreux. Seules sont retenues les transmissions qui comportent une contrepartie pour le cédant : ventes, échanges, apports en société, fusions et scissions de sociétés ;
- 2° Etre effectuée pendant la durée de la société.

Les plus-values de cession de droits sociaux sont taxées exclusivement à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %.

Exonération conditionnelle. - Lorsque la cession est consentie au profit du conjoint, des ascendants ou des descendants du cédant ou de son conjoint, la plus-value est exonérée si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans suivant la cession bénéficiant de l'exonération. A défaut, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers ; elle est déterminée selon les règles en vigueur l'année de sa réalisation.

2.2.2.4 La retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions, et rentes viagères

Les salaires et revenus assimilés de source française perçus par les personnes domiciliées hors de France donnent lieu à l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du Code général des impôts.

Cette retenue est opérée sur le salaire net selon un barème à trois tranches qui, pour les revenus imposables au titre de **l'année 2004**, est fixé à :

Taux	Limite des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements (2)				
Applicable (1)	Année (€)	Trimestre (€)	Mois (€)	Semaine (€)	Jour ou fraction de jour (€)
0 % (moins de)	10.177	2.544	848	196	33

15 % (de)	10.177	2.544	848	196	33
(à)	29.528	7.382	2.461	568	94
25 % (au delà de)	29.528	7.382	2.461	568	94

(1) Les taux de 15 % et 25 % sont réduits à 10 % et 18 % dans les départements d'outre-mer.

(2) Ces limites sont exprimées en montant net imposable (**soit sur 72%**)

Exemple: Salarié travaillant à temps complet - Rémunération mensuelle 4.000 €

Base de la retenue (après déduction de 10% et abattement de 20%):

$$4.000 \text{ €} \times 72\% = 2.880 \text{ €}$$

Calcul de la retenue:

$$(2.461 - 848) \times 15\% = 242 \text{ €}$$

$$(2.880 - 2.461) \times 25\% = 105 \text{ €}$$

$$\text{Retenue totale: } 242 + 105 = 347 \text{ €}$$

La retenue doit être pratiquée et versée au Trésor par le débiteur des revenus. Elle n'est ni opérée, ni versée au Trésor, lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même salarié, pensionné ou crédit rentier (CGI, art. 1671 A, al. 2).

Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction imposable de ces revenus taxée au taux de 15 % (fraction qui n'excède pas 29.528 € pour 2004). Cette fraction n'est donc pas imposée au barème.

La retenue correspondante n'est pas imputable sur l'impôt sur le revenu.

Seule la fraction excédentaire soumise à la retenue à la source au taux de 25 % est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues à l'article 197 A du Code général des impôts, c'est à dire avec application d'un taux minimum égal à 25 % (ou 18 % dans les DOM). La retenue prélevée au taux de 25 % est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Pour permettre à l'administration de tenir compte de ces retenues à la source, il convient de remplir l'annexe jointe à la présente notice et de la joindre à votre déclaration de revenus.

Toutefois, si le contribuable justifie que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère serait inférieur au taux minimum de 25 % (ou 18 %), ce taux inférieur est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

Le contribuable peut également demander de la même manière le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée, lorsque le montant de la retenue à la source supportée sur la totalité des salaires, pensions ou rentes viagères de source française excède le montant de l'impôt calculé selon le taux moyen décrit ci-dessus appliqué au montant total des salaires, pensions ou rentes viagères de source française. L'excédent de retenue

remboursable concerne indifféremment la fraction de ces revenus qui relève de la retenue à la source au taux de 15 % ou 25 %.

Nota. - Ces dispositions n'ont pas pour effet de limiter les obligations déclaratives des contribuables à la fraction du salaire, de la pension ou de la rente soumise à la retenue à la source au taux de 25 %. Le contribuable doit, dans tous les cas, porter sur la déclaration annuelle des revenus le montant total des revenus imposables en France dont il a eu la disposition (retenue à la source non déduite), ainsi que le total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu.

2.2.2.5 La retenue à la source sur certains revenus non salariaux ou assimilés

La retenue s'applique :

- 1° Aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une profession libérale proprement dite et de toute activité professionnelle relevant normalement de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ;
- 2° Aux produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ;
- 3° Aux produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- 4° Aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées en France ;
- 5° Aux sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

Pour que la retenue soit exigible :

- le débiteur des produits visés ci-dessus doit exercer une activité en France ;
- les sommes doivent être payées à des bénéficiaires qui n'ont en France ni leur domicile fiscal, ni leur siège, ni une installation professionnelle permanente.

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des sommes versées hors taxes sur le chiffre d'affaires ; aucune déduction n'est à pratiquer même à titre de frais professionnels.

Le montant de la retenue est obtenu en appliquant à cette base le taux de 33,33 %.

Le taux est ramené à 15 % pour les rémunérations des prestations artistiques et sportives. Pour ce type de rémunérations, les précisions suivantes peuvent être apportées:

- Elles relèvent de la retenue sur les revenus non salariaux même lorsqu'il s'agit de salaires;
- Pour que la retenue soit appliquée, il faut que la prestation artistique ou sportive soit matériellement exécutée en France.

La retenue, payée par le débiteur des sommes versées, s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire pour ses revenus de source française. Elle n'est jamais restituable.

Ces dispositions peuvent comporter des dérogations résultant des conventions internationales.

2.3 Détermination de la base d'imposition et calcul de l'impôt

Il y a lieu de distinguer selon que le contribuable est imposable à raison de ses revenus de source française ou forfaitairement en fonction de la valeur locative de son ou de ses habitations.

2.3.1 Contribuables imposés en fonction de leurs revenus de source française

La base d'imposition est constituée par le montant des revenus de source française déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France.

Les différents revenus catégoriels de source française doivent être retenus pour leur montant net, celui-ci ne pouvant être déterminé forfaitairement que dans les cas prévus par la loi.

Remarques : - Certains de ces revenus sont exonérés d'impôt en France.

Il s'agit principalement :

- Des pensions dont le montant annuel n'excède pas une limite qui est déterminée en tenant compte de l'ensemble des pensions de source française. Pour les revenus imposables au titre de l'année 2003, cette limite s'élève à 10.007 € nets après abattements de 10 % et 20 %;
- Des traitements et salaires qui n'excèdent pas la limite indiquée ci-dessus ;
- De certaines catégories d'intérêts, parmi lesquels les intérêts des obligations émises depuis le 1er janvier 1987 lorsque le bénéficiaire effectif justifie auprès du débiteur ou de la personne qui en assure le traitement qu'il a son domicile fiscal hors de France ;
- **Des plus-values boursières (sauf pour les participations supérieures à 25 %) ;**
- Des plus-values immobilières, dans certains cas, notamment en cas de cession d'un bien immobilier conservé plus de 15 ans et en cas de cession d'immeubles constituant l'habitation en France de personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de l'Union européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Déficits :- Les contribuables domiciliés hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que les contribuables domiciliés en France, imputer sur leurs bénéfices ou revenus de source française les déficits de même origine (déficits de source française).

Charges et réductions d'impôt : - Il n'y a pas lieu, pour la détermination de la base d'imposition, d'opérer de déduction au titre des charges du revenu global. Il n'y a pas lieu d'imputer non plus sur l'impôt dû les différentes réductions d'impôt prévues par le Code général des impôts.

L'impôt est calculé en faisant application des règles de droit commun prévues à l'article 197-I du Code général des impôts. Il est donc fait application du barème progressif de l'impôt sur le revenu et du système du quotient familial. En outre, la réduction d'impôt au titre des dépenses afférentes à l'habitation principale est accordée si les conditions prévues sont remplies.

Le montant de l'impôt ne peut être inférieur à 25 % du revenu net imposable (ou à 18 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer) sauf si le contribuable justifie que le taux moyen applicable à l'ensemble de ses revenus français et étrangers serait inférieur au taux minimum.

Le prélèvement social de 2 % sur certains revenus ainsi que la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) ne s'appliquent pas.

2.3.2 Contribuables disposant d'une ou plusieurs habitations en France et taxés forfaitairement

Le revenu fixé forfaitairement constitue le revenu imposable. Il n'y a pas lieu d'en déduire les charges déductibles du revenu global en application du Code général des impôts, ni d'y imputer d'éventuels déficits. Les réductions d'impôt ne peuvent davantage s'appliquer, sauf cas particuliers.

Le calcul de l'impôt sur la base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative réelle des habitations est effectué en utilisant le barème progressif et le système du quotient familial.

Il n'est pas fait application du taux minimum de 25 % (ou 18 % pour les DOM) prévu en cas d'imposition d'après les revenus de source française.

Dans ce cas d'imposition, il y a lieu d'imputer sur le montant de l'impôt les retenues ou prélèvements non libératoires qui ont pu être opérés sur certains revenus. Leur excédent éventuel n'est jamais remboursé.

2.4 Incidence des conventions fiscales et accords particuliers conclus par la France

Les règles exposées dans le présent document ne sont applicables que sous réserve des conventions fiscales internationales qui ont notamment pour effet :

- de conférer la qualité de non-résidents à des personnes qui seraient considérées comme domiciliées en France en s'en tenant au droit interne ;
- de retirer à la France le droit d'imposer certains revenus de source française de non-résidents ;
- inversement, d'attribuer à la France, dans certains cas, le droit d'imposer des non-résidents sur des revenus qui ne sont pas de source française au sens du droit interne français ;
- d'affecter les modalités d'imposition de certains revenus ainsi que de limiter le taux des retenues à la source applicables le cas échéant.

Il conviendra, en toutes circonstances, de se référer au texte de la convention fiscale applicable. Le texte des conventions fiscales est disponible sur le site du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie: www.impots.gouv.fr

2.5 Déclaration des plus-values en cas de transfert du domicile fiscal hors de France

Depuis le 9 septembre 1998, le transfert du domicile fiscal entraîne :

- l'imposition des plus-values constatées sur les droits sociaux de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, à condition :

1° que les droits sociaux détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le contribuable, son conjoint, leurs ascendants ou leurs descendants aient dépassé ensemble 25 % des bénéfices de la société à un moment quelconque au cours des cinq années ayant précédé la cession ;

2° que le contribuable soit fiscalement domicilié en France pendant au moins 6 années au cours des dix dernières années, à la date du transfert du domicile hors de France.

- l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition quel que soit le régime du report.

Dans ces deux hypothèses, la déclaration n° 2041 GL doit être souscrite par le contribuable dans les 30 jours précédant son départ.

Cette disposition, comme d'autres identiques en Europe, a été condamnée par la Cour de justice des communautés européennes.

3 Champ d'application de la convention du 10 mars 1964

3.1 Contribuables auxquels s'applique la convention

3.1.1 Modèles OCDE

Modèle OCDE 1963, article 1

La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États.

Modèles OCDE 1977 et 1992, article 1

La présente Convention s'applique aux personnes sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.

3.1.2 Texte de la convention

Article 1er

(1) *La présente Convention a pour but de protéger les résidents de chacun des Etats contractants contre les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application simultanée de la législation fiscale de ces Etats.*

(2) Une personne physique est réputée résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer permanent d'habitation;

(a) lorsqu'elle dispose d'un foyer permanent d'habitation dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, c'est-à-dire de l'Etat contractant où elle a le centre de ses intérêts vitaux;

(b) si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut être déterminé, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle;

(c) si cette, personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité;

(d) si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

(3) Les personnes physiques dont le foyer permanent d'habitation se trouve à bord d'un navire exploité en trafic international sont considérées comme résidents de l'Etat contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Il en est de même des personnes physiques qui ont leur foyer permanent d'habitation à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure et dont l'activité s'étend au territoire des deux Etats contractants.

3.1.3 Commentaire administratif

Les conventions préventives de la double imposition ont pour but de protéger les résidents d'un Etat contractant contre la double imposition des revenus qu'ils tirent d'un autre Etat.

Dans les conventions qui s'inspirent des modèles OCDE et dans la convention avec la France, le champ d'application au regard des personnes est limité à cet effet aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

Sous ce rapport, le terme "résident d'un Etat contractant" doit s'entendre d'une personne ayant son domicile fiscal dans cet Etat. Dans le commentaire qui suit, on utilise le terme "résident" ou on renvoie au "domicile fiscal".

Pour pouvoir revendiquer le bénéfice des conventions, le résident d'un Etat doit en principe être une "personne" au sens de la définition qui figure dans les conventions et en même temps satisfaire à certaines conditions en matière d'assujettissement fiscal. A cet égard, il est de règle de ne pas tenir compte de la nationalité des intéressés.

3.2 Impôts visés par la convention

3.2.1 Modèles OCDE

Modèle OCDE 1963: article 2

1. *La présente convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.*

2. *Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune, les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.*

3. *Les impôts actuels auxquels s'appliquera la convention sont notamment:*

- a) *en ce qui concerne l'État A: -----*
- b) *en ce qui concerne l'État B: -----*

4. *La convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.*

Modèles OCDE 1977 et 1992: article 2

Identique

3.2.2 Texte de la convention

Article 2

La présente Convention est applicable aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de l'Etat, des provinces et des collectivités locales, quel que soit le système de perception.

Sont considérés comme impôts sur les revenus, les impôts perçus sur le revenu total, sur des éléments du revenu ou sur les bénéfices provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers.

Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont:

(a) *En ce qui concerne la Belgique:*

- (1) *l'impôt des personnes physiques;*
- (2) *l'impôt des sociétés;*
- (3) *l'impôt des personnes morales;*
- (4) *l'impôt des non-résidents, y compris la partie de ces impôts perçue par voie de précomptes ou de compléments de précomptes;*
- (5) *les centimes additionnels et taxes annexes établis sur la base ou sur le montant de ces impôts.*

(b) *En ce qui concerne la France:*

- (1) *l'impôt sur le revenu des personnes physiques;*
- (2) *la taxe complémentaire;*
- (3) *l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales;*
- (4) *la contribution foncière des propriétés bâties et des propriétés non bâties et les taxes annexes à ces contributions.*

La Convention s'appliquera aux impôts futurs de nature identique ou analogue y compris les centimes additionnels et taxes annexes établies sur la base ou sur le montant de ces impôts, qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes

des Etats contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leur législation fiscale.

3.2.3 Commentaire administratif

Les énumérations des impôts qui figurent dans les conventions comprennent les impôts existant au signature de chaque convention. Bien que de les énumérations soient en principe complètes, il résulte du terme "notamment" qu'elles ne doivent pas être considérées comme ayant une valeur limitative mais qu'elles sont purement énonciatives.

En règle générale, les conventions contiennent une disposition expresse qui en étend l'application aux impôts identiques ou analogues qui s'ajouteraient ultérieurement (c'est-à-dire après la signature de la convention) aux impôts existant lors de la conclusion de la convention ou qui les remplaceraient. Très souvent, cette disposition impose aussi à chaque État contractant l'obligation de communiquer annuellement aux pays partenaires les modifications intervenues dans sa législation fiscale, afin d'informer, le cas échéant, ces pays notamment des nouveaux impôts auxquels la convention est devenue applicable. Certaines conventions précisent que seules les modifications importantes sont communiquées.

3.3 Contentieux liés à la notion de résidence fiscale

3.3.1 La définition interne de l'habitant du royaume

3.3.1.1 Texte légal

Article 3 CIR 1992

§ 1er. Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques, les habitants du Royaume, c'est-à-dire:

- 1° les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune;*
- 2° 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;*
- 3° les autres membres de missions diplomatiques et de postes consulaires belges à l'étranger, ainsi que les membres de leur famille vivant à leur foyer, à l'exclusion des fonctionnaires consulaires honoraires;*
- 4° les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués de l'État 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.*

§ 2. L'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune 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.

Pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 128, alinéa 1er, le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage.

Article 5 CIR 1992

Les habitants du Royaume sont soumis à l'impôt des personnes physiques à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger.

3.3.1.2 Commentaire administratif

3.3.1.2.1 Généralités

Pour tomber dans le champ d'application "ratione personae" d'une convention, un contribuable doit, au sens de cette convention, être résident d'un État contractant et normalement d'un seul. Le terme "résident" traduit ici une situation, un ensemble de faits qui se caractérisent aussi dans l'expression "domicile fiscal", lequel ne correspond pas nécessairement au domicile civil.

Si une personne physique a son domicile fiscal en Belgique au sens de la législation belge mais doit être considérée comme résidente de l'État cocontractant pour l'application d'une convention, la Belgique se voit attribuer, pour l'application de cette convention, la qualité d'État de la source et peut dès lors percevoir son impôt, pour autant que la convention prévoit la perception d'un impôt dans l'État de la source, tandis que l'État cocontractant conserve la qualité d'État de la résidence. Cette personne ne perd cependant pas sa qualité d'habitant du Royaume pour l'application des impôts belges. En d'autres termes, sa qualité de résident de l'État cocontractant (au sens de la convention) est certes retenue pour la dévolution du pouvoir d'imposition en vertu de cette convention mais, lorsque ce pouvoir est attribué à la Belgique, le contribuable reste imposable conformément à la législation belge, pour autant que ceci ne soit pas contraire à la convention.

Le législateur fiscal n'a pas entendu retenir la notion civile du domicile; au contraire, il a voulu conserver à l'expression "habitant du royaume" le sens qu'elle avait dans la jurisprudence constante relative à l'application de l'article 1er de la loi du 27-12-1817, pour la perception du droit de succession.

Si, dans le "domicile fiscal" défini par la disposition précitée, les deux éléments du "domicile civil" se rencontrent - à savoir: le fait d'une habitation réelle dans un lieu, joint à l'intention d'y fixer son principal établissement (voir article 103 à 105, Code civil), il n'en demeure pas moins qu'en matière fiscale, le fait l'emporte sur l'intention.

3.3.1.2.2 Définition

L'article 3, § 1, 1°, CIR 1992, ne donne pas de définition plus précise des notions de

"domicile" et de "siège de la fortune".

Suivant une jurisprudence constante, il y a lieu d'entendre par:

1° domicile fiscal:

- un domicile spécial de fait qui peut être indépendant du domicile civil et de nationalité, qui s'établit, s'affirme et se consolide par un ensemble de faits et circonstances (Cass., 06-10-1941, Nogueira, Pas. I, 368);
- un domicile de fait, caractérisé nécessairement par une certaine permanence ou continuité (Cass., 07-02-1979, Prade G; dans le même sens: Cass., 28-10-1982, Geye A.; Cass., 30-06-1983, Schaan R., et Cass., 15-11-1990, de Burlet J.).

2° siège de la fortune:

- l'endroit caractérisé naturellement par une certaine unité d'où la fortune est géré (Cass., 07-02-1979, Prade G.);
- l'endroit de la fortune du contribuable, étant entendu que cette expression ne vise pas le lieu où sont situés les biens qui constituent la fortune, mais le lieu où le propriétaire, qui les administre ou en contrôle la gestion, a le siège de ses affaires ou de ses occupations (Anvers, 18-02-1982, S.S., F.J.F., 82/71).

3.3.1.2.3 Critères alternatifs permettant d'établir la qualité d'habitant du royaume

Le "domicile fiscal" et le "siège de la fortune" constituent deux critères alternatifs permettant d'établir la qualité d'habitant du royaume. Chacun d'eux constitue à lui seul un critère indépendant et suffisant qui peut être employé comme critère principal.

Ainsi, le "siège de la fortune" peut être pris en considération comme critère principal chaque fois que le centre des affaires et des activités professionnelles n'est pas situé au même endroit que le centre de la vie familiale.

3.3.1.2.4 Éléments constitutifs du domicile

La notion de "domicile fiscal" est quant à elle beaucoup plus complexe que la notion de "siège de la fortune" que l'on peut définir de manière uniforme comme le centre des affaires ou des intérêts patrimoniaux.

Par "domicile fiscal" la jurisprudence entend:

- le lieu où une personne réside de manière effective et continue;
- celui où elle a son foyer familial;
- le lieu où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (relations et occupations

sociales, culturelles, politiques,...).

Le domicile fiscal est d'abord le lieu où une personne physique réside de manière effective et continue, en d'autres termes là où elle vit et travaille.

En raison de l'évolution de la société et de l'économie, il arrive cependant de plus en plus fréquemment qu'une personne n'exerce pas son activité professionnelle dans le même pays que celui où elle a établi sa famille et où se trouve le centre de ses intérêts vitaux.

Dans ce cas, les différents éléments constitutifs du domicile fiscal doivent être comparés entre eux, en accordant, bien sûr, une plus grande importance au foyer familial et au centre des intérêts vitaux qu'au lieu de résidence et d'activité professionnelle.

Le domicile fiscal se détermine en effet par le fait de l'habitation et plus particulièrement de l'habitation abritant le foyer familial.

La durée du séjour "physique" est parfois un critère suffisant pour déterminer si une personne est un habitant du royaume, mais l'appréciation du caractère continu et permanent de la présence sur le territoire de l'État est généralement plus complexe que l'élément purement temporel.

Il est cependant évident que le poids du foyer familial, etc., dans un pays, devient plus important dans l'appréciation du domicile fiscal au fur et à mesure que la durée du séjour et de l'activité professionnelle dans un autre pays diminue.

En tout cas - et à l'encontre de la position prise par la Cour d'appel de Bruxelles (Brux., 09-01-1979, Rasio E., J.D.F., p. 293; Brux., 15-05-1990, Bradfer R., F.J.F., n° 90/174 et Brux., 25-09-1990, Flament L., F.J.F., n° 91/32) - la permanence de l'habitation ne peut être envisagée comme unique critère d'appréciation du domicile, sans qu'il soit tenu compte de la situation familiale.

3.3.1.2.5 Circonstances de fait permettant de déterminer le domicile fiscal ou le siège de la fortune

Le domicile fiscal est essentiellement un domicile de fait déterminé par un faisceau d'indices extérieurs, de fait, de nature familiale ou affective, ou qui concernent les affaires.

La résidence effective et permanente et le foyer familial devront ressortir de constatations de fait, souvent contradictoires, en tenant compte des circonstances propres à chaque cas.

Le siège de la fortune se déduira de différents indices relatifs à la localisation des biens immeubles, des sommes déposées en banque et des autres éléments du patrimoine, étant entendu que l'unité entre des éléments situés en différents endroits est assurée naturellement par l'endroit d'où tous ces éléments sont gérés.

Ainsi, il a été jugé:

1. Conclusion: habitant du royaume

· Il faut conclure que le contribuable n'a jamais manifesté l'intention ou la volonté de transférer son domicile et le siège de sa fortune à l'étranger et qu'il a conservé en Belgique le centre de ses intérêts et son domicile lorsqu'il a été constaté:

- que le contribuable était rémunéré par une société belge dont le siège social se trouvait à Bruxelles;
- qu'il est propriétaire d'un appartement situé dans une commune belge, qui reste à sa disposition en vue de ses retours de missions et qu'il l'a effectivement occupé au cours de la période imposable;
- que, lorsqu'il n'est pas en mission à l'étranger pour le compte de son employeur, il exerce son activité en Belgique pour le compte de ce même employeur;
- que ses fonds sont déposés en banque à Bruxelles (Brux., 21-10-1976, J.D.F., 1977, p. 260).

· Le contribuable doit être considéré comme habitant du royaume sur base d'un ensemble d'indices de fait, notamment:

- il ressort d'un procès-verbal établi par le service de dépistage des Douanes et Accises pour l'importation frauduleuse de diamants que sa résidence est située à Anvers;
- il n'est pas divorcé de son épouse qui y est encore inscrite;
- il est membre de trois bourses diamantaires à Anvers;
- il ressort de documents et cartes de visite que le siège de son exploitation principale se trouve, malgré sa radiation pour Monrovia (Libéria), chez sa famille;
- au cours de l'enquête, il est apparu que ses vêtements et ses documents tant personnels que commerciaux, se trouvaient dans son appartement;
- pratiquement toutes les vaccinations ont été administrées à Anvers;
- toute la correspondance émanant des Douanes et Accises était adressée à son adresse à Anvers;
- sa voiture était assurée par l'entremise d'un courtier établi en Belgique (Anvers, 18-02-1982, S.S., F.J.F. 82/71).

· La décision querellée a conclu à bon droit que les éléments de fait, énumérés ci-après, démontraient la présence effective et durable du contribuable sur le territoire belge et l'existence d'un domicile fiscal l'assujettissant à l'impôt des personnes physiques, aux termes des articles 3 et 5 du CIR 1992:

- le contribuable a disposé à Liège en location, du 25/10/1974 au 31/12/1976, d'un appartement meublé et relié à un téléphone;
- il a souscrit personnellement, le 17/6/1975, à l'Administration de la T.V.A., une déclaration de commencement d'activité d'agent autonome situant à l'immeuble précité le siège principal de ses activités;
- diverses notes d'honoraires furent établies à son profit du 28/8 au

31/12/1975, sur les mêmes données, et d'autres rétributions lui furent allouées dès le deuxième trimestre de la même année par des firmes belges établies en Belgique.

Ces diverses circonstances concourent à établir dans le chef du contribuable, l'existence à Liège, durant l'année considérée, d'un foyer permanent d'habitation constituant aussi le siège de ses affaires et de ses occupations (Liège, 06-06-1983, R.G.F., octobre 1983. p. 202).

· La décision directoriale relève à juste titre un certain nombre d'éléments qui permettent de considérer le contribuable comme un habitant du royaume soumis à l'impôt des personnes physiques, à savoir:

- que le contribuable a été engagé par différents contrats depuis le 18/04/1977 pour travailler pour compte, soit de la firme "F. & Co", soit pour la firme belge SA "B", sur différents chantiers en Irak, Côte d'Ivoire et Algérie; que ces différents contrats comportaient des périodes d'interruption de travail entre deux contrats ou de congé pendant la durée de ces contrats; que le contribuable est rentré en Belgique, notamment pour une période de congé du 21/11/1977 au 08/01/1978;
- qu'il a été indemnisé comme chômeur complet par la caisse de chômage de Verviers et y venait percevoir ses indemnités en espèces;
- que chaque contrat prévoit qu'une partie de ses rémunérations est perçue à l'étranger et l'autre partie en francs belges versée à un compte en banque en Belgique;
- qu'il a fait immatriculer à son nom à l'Office de la Circulation routière à Bruxelles un véhicule neuf mis en usage le 20/04/1978 (plaque ordinaire);
- qu'il possède un raccordement téléphonique à son nom;
- que le contrat le liant à la firme "F. & Co" prévoit qu'en cas d'accident ou de maladie grave, cet agent sera rapatrié en Belgique.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments que le contribuable n'a jamais manifesté l'intention de transporter à l'étranger de manière complète et définitive son foyer ou le siège principal de ses affaires (Liège, 13-03-1985, L.F., F.J.F. 85/130).

· Il résulte des données de fait énumérées ci-après, que le contribuable avait conservé en Belgique son domicile et le siège de sa fortune:

- le contribuable a travaillé en Algérie pour le compte d'une société établie en Belgique qui lui a versé ses rémunérations à son compte en banque en Belgique;
- il revenait en congé en Belgique, dans sa famille qui occupait l'immeuble qu'il avait acheté en 1974 avec son épouse;
- s'il était temporairement éloigné de son foyer, ce dernier n'était cependant pas dissous;
- aucune action judiciaire n'était intentée entre époux;
- il faisait envoyer sa correspondance à l'adresse de son épouse en

Belgique;

- celle-ci n'avait pas d'autres ressources que les rémunérations de son conjoint (Liège, 18-06-1986, Pontseel, J., F.J.F. 87/94).

2. Conclusion: non-habitant du royaume

· Le contribuable qui est parti fin 1979 en Tunisie avec toutes ses affaires (qui est accompagné de son conjoint, a exporté sa voiture vers la Tunisie, perçoit des indemnités de logement et possède un permis de séjour en Tunisie, a un compte en banque auprès d'une banque tunisienne) ne peut être considéré comme habitant du royaume, étant donné qu'il n'apparaît pas qu'il ait conservé un domicile en Belgique.

· Le simple fait qu'il ait conservé un compte en banque en Belgique, sur lequel son traitement est transféré, ne peut être considéré comme un élément comparable à un domicile, une résidence ou un siège de direction (Anvers, 18-12-1984, Algemeen Fiscaal Tijdschrift, juin 1985, p. 140).

· Un Mauritanien qui, pendant les années 1978 et 1979, avait pris en location une chambre d'hôtel à Anvers et y était inscrit au registre de la population n'est pas un habitant du royaume soumis à l'impôt des personnes physiques (article 3, CIR 1992), étant donné que:

- l'Administration n'a pas établi que cette chambre d'hôtel était le domicile de fait du contribuable;

- les absences telles qu'elles ressortent d'une photocopie du passeport et du dossier fiscal, étayaient la thèse de l'intéressé qu'il n'habitait pas la Belgique et que la chambre d'hôtel n'était pas davantage qu'une adresse de correspondance et un lieu où il trouvait abri lorsqu'il était en Belgique;

- le fait que l'intéressé importait de l'argent de l'étranger ne prouve pas qu'il avait établi en Belgique le siège de sa fortune puisque son compte bancaire n'a jamais présenté de soldes créditeurs importants et qu'il était vraisemblablement alimenté de l'étranger au fur et à mesure de ses besoins (Anvers, 03-06-1986, R.G.F., avril 1987, p. 98).

· Un emploi de longue durée dans des pays lointains (Arabie-Saoudite et Algérie) s'accompagnant d'une radiation du registre de la population ainsi que l'absence de lien familiaux, l'absence de toute preuve de propriété ou de contrat de location, enfin l'absence de résidence, de compte bancaire ou d'un quelconque centre d'intérêt en Belgique sont autant d'éléments qui rendent plausible la qualité de non-résident du contribuable (Anvers, 16-9-1986, Dhondt H., Jurisprudence fiscale 87/95).

· Les éléments apportés à titre de preuve par l'Administration, à savoir l'inscription temporaire du contribuable comme résident belge, ainsi que l'immatriculation de son véhicule en Belgique, sont jugés insuffisants pour considérer le contribuable comme habitant du Royaume, d'autant plus que la preuve n'a pas été apportée qu'il avait réellement perçu des revenus en Belgique, et que la cotisation

avait été établie sur base de signes et indices (Anvers, 18-11-1991, Huyskens K., F.J.F. 92/23).

3.3.1.2.6 Domicile fiscal des conjoints

3.3.1.2.6.1 Introduction

Ces dernières années, les Cours d'appel de Bruxelles et Mons ont rendu quelques arrêts dans des litiges concernant la qualité d'habitant ou de non-habitant du Royaume (article 3 et 227, du CIR 1992) (notamment Brux., 13-03-1990, Morents Hubert, F.J.F., 90/122 et R.G.F. 1991, p. 216; id., 15-05-1990, Bradfer Robert, F.J.F., 90/174 et R.G.F. 1991, p. 217 et Mons, 10-04-1992, J.R. et F.B., F.J.F., 93/86). Ces arrêts, qui traitaient de cas similaires (le mari résidait à l'étranger au service d'une entreprise belge avec un contrat d'emploi à durée déterminée, tandis que l'épouse et les enfants restaient en Belgique), amenaient aux conclusions discutables:

- que la résidence à l'étranger du contribuable pendant la durée de son contrat, sous réserve de périodes de vacances annuelles, constituait un domicile réel, effectif et continu dans ce pays;
- que deux personnes mariées pouvaient avoir en fait un domicile distinct en deux pays différents (sans être séparées de fait)].

Bien que l'administration n'ait introduit aucun recours en cassation contre ces arrêts qui sont définitifs, elle ne s'est pas ralliée à leurs conclusions.

Le complétage de l'article 3, § 2, du CIR 1992 par un deuxième alinéa est la confirmation légale de la position administrative en la matière.

3.3.1.2.6.2 Règle

Pour les conjoints (personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 128, alinéa 1, du CIR 1992), le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage (article 3, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, inséré par l'article 2, loi du 06-07-1994 portant des dispositions fiscales R 2323, B.C. n° 742 - applicable à partir de l'exercice d'imposition 1995).

L'interprétation des cours selon laquelle un contribuable qui travaille à l'étranger et qui y habite effectivement, sauf pour la période des vacances annuelles est souvent considéré comme un non-résident ne sera plus acceptée, maintenant que l'endroit où est établi le siège du foyer familial (centre de la vie familiale ou des intérêts familiaux) a été introduit comme un critère légal pour déterminer le domicile fiscal des conjoints.

Il résulte nécessairement de ce qui précède qu'en ce qui concerne les conjoints (personnes mariées qui ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 128, alinéa 1, du CIR 1992), la qualité d'habitant ou de non-habitant du Royaume des deux époux doit s'apprécier globalement et en commun.

Les conjoints sont soit tous les deux habitants du Royaume, soit tous deux non-habitants du Royaume selon que leur domicile fiscal est ou n'est pas établi en Belgique.

Deux personnes mariées doivent donc en principe être soumises au même impôt (soit l'impôt des personnes physiques, soit l'impôt des non-résidents relatif aux personnes physiques) et leurs revenus seront en principe cumulés conformément à l'article 126, du CIR 1992.

L'endroit où est établi le siège du foyer familial (habitation de la famille) détermine le domicile fiscal, quelle que soit la durée du séjour (temporaire) de l'un des conjoints à l'étranger.

En l'occurrence, l'exercice temporaire de l'activité professionnelle de l'un des conjoints à l'étranger, alors que sa famille (le conjoint et les enfants) reste établie en Belgique, ne donne normalement lieu qu'à un éloignement temporaire de l'habitation familiale.

Les liens du mariage et de la famille continuent en effet d'exister. En outre, le mot "ménage" doit être pris dans son sens usuel et désigne un état de fait caractérisé par une communauté de vie domestique et notamment de résidence, sans exclure des interruptions temporaires (Cass., 05-05-1977, De Preter, B.C. n° 573, p. 734).

L'éloignement temporaire de l'habitation familiale de l'un des conjoints, résultant des nécessités de l'exercice de la profession, ne peut donc être considéré comme une "séparation de fait" des conjoints.

En effet, une séparation de fait n'est censée exister que lorsque les époux ont des domiciles distincts effectifs et permanents.

3.3.1.2.6.3 Conjoints

L'article 3, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, s'applique exclusivement aux personnes mariées qui, sur le plan fiscal, sont considérées comme une entité, c'est-à-dire des conjoints. Cette disposition ne s'applique pas aux conjoints qui doivent être considérés comme des isolés pour le calcul de l'impôt (article 128 alinéa 1, du CIR 1992 - voir commentaire de cet article).

3.3.1.2.6.4 Domicile fiscal

L'introduction du concept de "domicile fiscal" dans le texte légal ne fait pas obstacle au fait que le concept de "siège de la fortune" puisse continuer à s'appliquer pour les conjoints. Cela signifie que les contribuables mariés qui se sont établis avec leur ménage à l'étranger, doivent continuer à être considérés comme des habitants du Royaume de Belgique lorsqu'il apparaît qu'ils ont maintenu le siège de leur fortune en Belgique.

3.3.1.2.6.5 Conventions internationales

Pour l'application des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, une personne est censée être résidente de l'État dans lequel, en vertu de la

législation qui y est en vigueur, elle est soumise à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence ou de tout autre critère de nature analogue.

Lorsque, selon ce qui précède, une personne est un résident à la fois de la Belgique et d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ladite convention prévoit généralement un ensemble de règles visant à déterminer de quel État cette personne est censée être résidente, mais ce, uniquement aux fins d'application de cette convention. De tels cas doivent être soumis à l'Administration centrale, accompagnés d'un rapport circonstancié.

Il peut donc se produire qu'une personne possède tant la qualité d'habitant du Royaume (au sens de l'article 3, CIR 1992) que celle de résident d'un État étranger déterminé (en vertu des dispositions prévues dans la Convention conclue entre la Belgique et cet État). En pareil cas, on se référera au 4/02, Com.Conv.

3.3.1.2.6.6 Cadres étrangers

Les cadres étrangers pour qui le régime spécial d'imposition est appliqué et dont, le cas échéant, le conjoint et les enfants résident en Belgique, ne tombent pas sous l'application de l'article 3, § 2, alinéa 2, du CIR 1992. Le statut de non-résident de la Belgique ne peut, par conséquent, pas leur être retiré sur la base de cette disposition légale lorsqu'ils se sont établis en Belgique avec leur ménage.

3.3.1.2.7 La preuve

3.3.1.2.7.1 Les présomptions de l'homme ou présomptions ordinaires

En général, les présomptions de l'homme ou présomptions ordinaires permettront d'établir si une personne physique a ou non la qualité d'habitant du royaume.

Les présomptions de l'homme seront fondées sur un ensemble cohérent de faits ou éléments connus et certains, qui seront confrontés aux différents critères, pour en déduire, éventuellement, la preuve positive de la qualité d'habitant du royaume.

Si un différend subsiste au cours de la procédure de taxation ou de réclamation, le fonctionnaire compétent rassemblera le plus de données possible et exigera le plus de renseignements possible, auprès du contribuable ou auprès de tiers, pour apprécier ensuite ces faits matériels de manière objective et raisonnable, compte tenu des circonstances propres à chaque cas.

En l'espèce les éléments, faits et pièces justificatives présentés par le contribuable doivent être examinés de près et appréciés à leur juste valeur. Il ne suffit pas de les rejeter par décision en les qualifiant d'irrélevants, ils doivent nécessairement pouvoir être réfutés (voir à ce sujet Cass., 07-02-1979, Prade G., B.C. 611, p. 2629; 28-10-1982, Gueye A., F.J.F., n° 83/41 et 30-06-1983, Schaan R., F.J.F., n° 83/189).

3.3.1.2.7.2 La présomption légale

L'article 3, § 2, du CIR 1992, instaure une présomption légale qui qualifie d'habitant du royaume la personne qui est inscrite au registre national des personnes physiques.

Cette présomption légale peut toutefois être renversée: le contribuable qui conteste être un habitant du royaume peut en apporter la preuve contraire en démontrant - par tous les moyens de preuve admis par le droit commun à l'exception du serment - que bien qu'inscrit au registre de la population, il n'a pas la qualité d'habitant du royaume.

L'administration appréciera alors les circonstances de fait présentées par le contribuable.

L'administration peut renverser elle-même cette présomption légale en prouvant (au moyen de présomptions de l'homme) que le contribuable, bien qu'inscrit au registre de la population, n'a pas la qualité d'habitant du royaume.

D'autre part, l'Administration peut encore se baser sur les principes généraux (domicile ou siège de la fortune en Belgique), pour démontrer, au moyen des présomptions de l'homme habituelles, qu'une personne qui n'est pas inscrite au registre national, a quand même la qualité d'habitant du royaume.

3.3.2 Jurisprudence récente

Hof van Beroep te Antwerpen - Arrest van 26-06-2000

Conformément à l'article 3 CIR 1992, 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 le siège de leur fortune. Par " siège de la fortune ", on entend le centre des affaires et/ou des intérêts patrimoniaux, et par domicile (fiscal), le lieu de résidence effective, qui est caractérisé par une certaine stabilité et où est établie la vie familiale et sociale. La question relative à la qualité d'habitant du Royaume présuppose, dès lors, un examen des éléments de fait. La possession d'un véhicule belge et la disposition de l'usufruit d'une habitation en Belgique ne constituent pas, en soi, des éléments permettant de conclure que le requérant est un habitant du Royaume.

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 11-12-1998

Le courrier adressé par l'administration à l'adresse du requérant ne permet aucune déduction quant à son domicile fiscale sauf celle que ce courrier atteint le requérant sauf exceptions. Sont imposables, comme revenus professionnels, les indemnités allouées à un travailleur à titre de revenus de remplacement à caractère social pour une incapacité permanente de travail, causée par un accident du travail sans qu'il soit requis que, pendant la période imposable, le redevable ait par rapport à ses rémunérations antérieures subi à cause de cette incapacité de travail une perte effective de bénéfices, rémunérations ou profits

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 18-02-1999

Le requérant doit être considéré comme conservant la qualité d'habitant du Royaume si, malgré l'emploi exercé à l'étranger, il a gardé en Belgique sa "demeure" principale qui s'avère être pour lui une demeure qui est en permanence à sa disposition et qui est le centre de réunion de son ménage. L'inscription volontaire dans les registres de la population, n'est pas un acte anodin auquel il ne faut attacher aucune conséquence. Il s'agit d'un élément qui peut révéler l'intention d'exécuter l'obligation légale de s'inscrire aux registres communaux de la population de la commune où une personne choisit de fixer sa résidence principale.

S'il n'est guère contestable que le requérant séjournait dans les habitations autour du Golfe Persique en fonction des impératifs professionnels, on ne peut toutefois pas déduire de cette présence matérielle à différents endroits la volonté de fixer son domicile à l'étranger dans un endroit précis. Le fait de conserver une immatriculation d'un véhicule en Belgique, un n° de téléphone à son nom, d'y recevoir son courrier, de ne pas présenter son passeport attestant de la fréquence de ses séjours en Belgique ... implique que le requérant a voulu conserver son domicile fiscal en Belgique.

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 30-11-2000

Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques, les personnes qui ont établi leur domicile ou le siège de leur fortune en Belgique. Par siège de la fortune, il faut comprendre le principal établissement ou siège des affaires et par domicile la demeure principale. C'est au juge qu'il appartient d'apprécier souverainement ces notions en fonction des éléments dont il dispose. Par ailleurs, le contribuable qui entend combattre la taxation d'office opérée par l'administration doit démontrer soit le montant exact de ses revenus, soit que le taxateur a commis une erreur de droit ou qu'il s'est basé sur des éléments inexacts voire a tiré d'éléments exacts des conséquences injustifiées. En l'espèce, le requérant conteste la cotisation d'office lui parvenue de l'administration ainsi que son montant au motif notamment qu'il n'avait pas son domicile en Belgique mais en Italie et qu'il n'était donc pas assujetti à l'impôt en Belgique. Après examen des faits de la cause et spécialement de la convention bilatérale existant en cette matière entre l'Italie et la Belgique, la Cour rejette cet argument estimant les éléments soulevés par le requérant particulièrement sujets à caution. Pour la Cour, en effet, il apparaît clairement que le centre des intérêts vitaux du requérant se trouve en Belgique et non en Italie. Il en résulte notamment l'assujettissement du requérant à l'impôt en Belgique mais également le bien-fondé de la taxation d'office et de son montant, le requérant n'ayant pas rentré de déclaration.

Cour d'Appel de Liège - Arrêt du 14-12-2001

En droit fiscal, la notion de domicile (art. 3 CIR 1992) ne recouvre nullement la notion de domicile civil mais consiste par contre, comme l'a jugé la Cour de Cassation, en une notion de fait caractérisée nécessairement par une certaine permanence ou continuité. Le siège de la fortune recouvre quant à lui l'endroit caractérisé naturellement par une certaine unité, d'où elle est gérée.

En l'espèce, les requérants contestent la rectification de leurs revenus opérée par l'administration au motif d'une part que l'avis rectificatif est insuffisamment motivé et d'autre part, qu'ils doivent être considérés comme séparés de fait, le domicile fiscal de l'époux se

situant, dans les faits en tout cas, à l'étranger.

Après examen, la Cour rejette cependant le recours des requérants. Pour Elle, en effet, l'avis rectificatif est suffisamment motivé dans la mesure où les requérants ont pu y répondre de manière précise. De plus, selon Elle, il ne peut être question de séparation de fait des époux ni de domicile fiscal à l'étranger dès lors que, comme en l'espèce, nombre d'éléments établissent l'intention du requérant de maintenir son foyer et le siège de ses affaires en Belgique.

Hof van Beroep te Antwerpen - Arrest van 26-06-2000

Conformément à l'article 3 CIR 1992, 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 le siège de leur fortune. Par " siège de la fortune ", on entend le centre des affaires et/ou des intérêts patrimoniaux, et par domicile (fiscal), le lieu de résidence effective, qui est caractérisé par une certaine stabilité et où est établie la vie familiale et sociale. La question relative à la qualité d'habitant du Royaume présuppose, dès lors, un examen des éléments de fait. La possession d'un véhicule belge et la disposition de l'usufruit d'une habitation en Belgique ne constituent pas, en soi, des éléments permettant de conclure que le requérant est un habitant du Royaume.

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 18-05-2000

L'art. 3 CIR 1992 stipule que 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 le siège de leur fortune. C'est au contribuable qui se prévaut ne pas avoir été assujetti durant toute la durée de l'exercice litigieux, de démontrer que le siège de sa fortune ne se trouvait pas en Belgique. En l'espèce, le requérant conteste l'imposition lui parvenue de l'administration, au motif notamment qu'il n'était pas assujetti à l'impôt en Belgique au cours de l'exercice litigieux. Pour l'administration, au contraire, de nombreux éléments de la cause tendent à prouver que le requérant, même s'il ne résidait plus effectivement en Belgique, y avait conservé le siège de sa fortune : maintien d'une activité au sein de la société belge de son épouse, souscription d'assurance en Belgique, paiement de TVA en Belgique.... Après examen, la Cour rejette finalement le recours estimant que le requérant n'apportait nullement la preuve qui lui incombe tant au niveau de son non-assujettissement que de la double imposition qu'il revendiquait également.

Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 10-01-2001

Sont assujetties à l'impôt des personnes physiques, celles qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune. Sont présumées, sauf preuve contraire, avoir établi leur domicile en Belgique ou le siège de leur fortune les personnes inscrites au Registre National des personnes physiques. En l'espèce, le requérant, camionneur grec, conteste la taxation indiciaire lui parvenue de l'administration au motif qu'il n'était pas résident pour l'exercice litigieux malgré son inscription au registre national, ainsi que tendent à le démontrer, selon lui, de nombreux témoignages et éléments même officiels en sa faveur. Pour l'administration, au contraire, le fait que le requérant soit inscrit en Belgique mais également qu'il y ait acheté

un immeuble au moyen d'un prêt démontre à suffisance son assujettissement par ailleurs présumé. Après examen des différents faits en sa possession, la Cour admet finalement le bien-fondé du recours estimant les éléments présentés par le requérant suffisamment concluants que pour renverser la présomption légale d'assujettissement à l'impôt belge.

4 Taxation des salariés

4.1 Principe : taxation au lieu de l'activité

4.1.1 Modèles OCDE

Modèle O.C.D.E. 1963, article 15

1. *Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.*

2. *Nonobstant les dispositions du § 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si:*

- a) *le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée;*
- b) *les rémunérations sont payées à un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre État; et*
- c) *la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État.*

3. *Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.*

4.1.2 Texte de la convention

Article 11

1. *Sous réserve des dispositions des articles 9, 10 à 13 de la présente Convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'Etat*

contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus.

2. *Par dérogation au paragraphe 1 ci-dessus:*

(a) les traitements, salaires et autres rémunérations ne peuvent être imposés que dans l'Etat contractant dont le salarié est le résident, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies:

1° le bénéficiaire séjourne temporairement dans l'autre Etat contractant pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas 183 jours au cours de l'année civile;

2° sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier Etat;

3° Il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur, situé dans l'autre Etat;

(b) les rémunérations afférentes à une activité exercée à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure sur le territoire des deux Etats contractants, ne sont imposables que dans celui de ces Etats où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise; si cet Etat ne perçoit pas d'impôt sur lesdites rémunérations, celles-ci sont imposables dans l'Etat contractant dont les bénéficiaires sont des résidents.

Les rémunérations des personnes qui sont en service sur d'autres moyens de transport circulant sur le territoire des deux Etats contractants ne sont imposables que dans celui de ces Etats où est situé l'établissement stable dont ces personnes dépendent, ou, à défaut d'un tel établissement, dans l'Etat contractant dont ces personnes sont les résidentes;

(c) Les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un Etat contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier Etat ne sont imposables que dans cet Etat.

La zone frontalière de chaque Etat comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux Etats contractants et une ligne tracée à une distance de vingt kilomètres de cette frontière, étant entendu que les communes traversées par cette ligne sont incorporées dans la zone frontalière.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent, conjointement ou séparément, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent notamment, si nécessaire, des documents justificatifs aux fins de ces dispositions

Pour l'application du dernier alinéa du paragraphe 1, les formulaires 276 Grens, 276 Front et 5206 sont utilisés jusqu'à ce que les autorités compétentes des Etats contractants en décident autrement

3. *Les dispositions du paragraphe 2 ne sont pas applicables aux rémunérations visées à l'article 9 de la présente Convention.*

4.1.3 *Commentaire administratif*

Suivant la règle générale, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables en principe que dans l'État de résidence; si l'emploi est exercé dans l'autre État contractant, cet autre État peut en ce cas imposer les revenus qui en sont tirés. Le lieu où l'emploi est exercé est le critère déterminant quel que soit le lieu où les rémunérations sont payées.

En Belgique, il résulte notamment de cette règle que les rémunérations recueillies par un résident d'un État cocontractant:

- sont imposables si l'emploi est exercé en Belgique, alors même que ces rémunérations seraient payées par un employeur établi hors de Belgique (dans l'État de résidence du bénéficiaire ou dans un État tiers); cette règle générale ne limite dès lors pas le droit commun, en sorte que les directives du Com. IR, 140/31, a), c) et d) restent intégralement applicables;
- ne sont pas imposables si l'emploi est exercé hors de Belgique (dans l'État de résidence du bénéficiaire ou dans un État tiers), alors même que ces rémunérations seraient payées par un employeur établi en Belgique; cette règle est conforme aux dispositions du droit commun, Com. IR 1964, 141.8, alinéa 1.

Par ailleurs, les rémunérations recueillies par un résident de la Belgique du chef d'un emploi exercé dans un État cocontractant sont imposables dans cet État et exemptées en Belgique, alors même que ces rémunérations seraient payées par un employeur établi en Belgique.

Il est dérogé, sous certaines conditions, à la règle générale suivant laquelle les rémunérations sont imposables dans l'État où l'emploi est exercé:

- lorsqu'il s'agit d'activités temporaires auxquelles s'applique la règle des 183 jours;
- pour le personnel des entreprises de navigation maritime, intérieure et aérienne, ainsi que pour le personnel d'autres entreprises de transport, en vertu des conventions avec la France;
- les travailleurs frontaliers soumis à un régime spécial en vertu des conventions avec la France.

Par ailleurs, certaines rémunérations traitées expressément dans des articles distincts des conventions ne tombent pas sous l'application du régime général des professions dépendantes et sont soumises à des règles spécifiques, à moins que les articles distincts qui les visent ne renvoient au régime général; ce sont notamment:

- les tantièmes des administrateurs, commissaires, etc. des sociétés par actions;

- les rémunérations des professionnels du spectacle et des sportifs;
- les pensions du secteur privé et certaines allocations sociales;
- les rémunérations et pensions des fonctionnaires et anciens fonctionnaires des États contractants et de leurs subdivisions politiques; également les rémunérations et pensions des membres du personnel d'organismes du droit public et de certaines entreprises publiques en vertu de la convention avec la France;
- les rémunérations des professeurs, étudiants et stagiaires.

4.2 Exception 1 : Les travailleurs détachés

4.2.1 Modèles OCDE

Modèle O.C.D.E. 1963, article 15

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du § 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si:

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée;*
- b) les rémunérations sont payées à un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre État; et*
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État.*

4.2.2 Texte de la convention

Article 11

Sous réserve des dispositions des Articles 9, 10 à 13 de la présente Convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont *imposables que dans l'Etat contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus.*

Par dérogation au paragraphe 1er ci-dessus:

(a) les traitements, salaires et autres rémunérations ne peuvent être imposés que dans l'Etat contractant dont le salarié est le résident, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies:

- 1° le bénéficiaire séjourne temporairement dans l'autre Etat contractant pendant*

une ou plusieurs périodes n'excédant par 183 jours au cours de l'année civile;

2° sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier Etat;

3° Il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur, situé dans l'autre Etat;

4.2.3 Commentaire administratif

Ce régime d'exception a principalement pour but de faciliter les déplacements de membres du personnel, tels que ingénieurs, techniciens, moniteurs, etc. qui se livrent à des activités de courte durée à l'étranger. En vertu de ce régime, les rémunérations tirées d'activités temporaires sont exemptées dans l'État où l'emploi est exercé et ne sont imposables que dans l'État de résidence **si les trois (3) conditions suivantes sont simultanément remplies.**

Les activités doivent être de courte durée; il faut que le séjour du bénéficiaire dans l'État où l'emploi est exercé pendant une ou plusieurs périodes n'excède pas au total 183 jours au cours de l'année civile ; est visé ici le séjour occasionné par les activités exercées dans l'État considéré; le cas échéant, la durée des interruptions normales de travail durant les week-ends, les jours fériés, les congés, etc. pendant lesquelles l'intéressé quitte l'État de séjour temporaire, par exemple pour rentrer à son domicile, ne doivent pas être déduites de la durée totale du séjour dans l'État où l'emploi est exercé.

Les rémunérations doivent être payées par un employeur ou une personne, ou au nom d'un employeur ou d'une personne qui n'est pas résident de l'État où l'emploi est exercé, c'est-à-dire par un employeur résident de l'État où le travailleur a lui-même son domicile fiscal ou résident d'un État tiers. A cet égard, la condition est un peu plus stricte dans la conventions avec la France: l'employeur doit être un résident de l'État dont le travailleur est lui-même un résident;

Lorsque l'employeur ne satisfait pas à la condition conventionnelle prévue en l'occurrence, le travailleur ne peut prétendre à l'application de la règle des 183 jours. C'est par exemple le cas lorsqu'un salarié, résident d'un pays avec convention est au service d'une société belge et que ses rémunérations, bien que payées par une société étrangère apparentée, sont facturées par cette dernière avec les coûts salariaux complémentaires qui s'y rapportent à la société belge. Ces rémunérations doivent en outre être mentionnées dans le relevé 325.10 de cette société belge.

La charge des rémunérations ne peut être supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'État où l'emploi est exercé.

Il résulte de cette condition que la règle des 183 jours est applicable en Belgique lorsque les rémunérations du travailleur intéressé ne viennent pas en diminution des bénéfices d'un établissement stable ou des revenus d'une base fixe qui sont imposables en Belgique.

La plupart des conventions précisent à cet égard que la charge des rémunérations ne peut pas

être supportée "comme telle" ou "directement" par l'établissement stable (ou la base fixe). Cet ajout tend à préciser que la règle des 183 jours peut s'appliquer lorsque les rémunérations font partie des dépenses générales du siège central (par exemple rémunérations d'un membre du personnel des services généraux) dont une quote-part appropriée est imputée à l'établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé.

La règle précitée ne trouve pas à s'appliquer lorsque les rémunérations, bien que comptabilisées comme dépenses du siège central, sont imputées fiscalement à l'établissement stable éventuellement après correction du bénéfice fiscal du siège central par l'administration fiscale de l'État de résidence de l'entreprise - au titre de frais exposés par ledit siège central pour les besoins propres de cet établissement stable.

La durée du séjour ou de l'activité en Belgique, suivant le cas, ne pouvant être déterminée qu'après coup, l'employeur ne peut en principe s'abstenir de verser le précompte professionnel; ceci ne porte pas atteinte aux droits éventuels du travailleur dans le cas où il apparaîtrait à la fin de la période imposable que la durée maximale de 183 jours n'est pas dépassée. Néanmoins, s'il apparaît d'emblée au vu des éléments disponibles que la durée maximale ne sera pas dépassée, l'employeur peut, sous sa propre responsabilité, s'abstenir de verser le précompte professionnel à condition qu'il offre les garanties nécessaires de solvabilité.

4.2.4 Doctrine

Courrier fiscal n° 13/2000

Bon nombre de conventions préventives de double imposition font référence à la règle des 183 jours pour déterminer si les rémunérations qu'un travailleur résident de l'Etat A perçoit pour des activités dans l'Etat B sont taxables dans l'Etat A ou l'Etat B.

Comment calcule-t-on ces 183 jours ?

Selon l'administration fiscale belge, la durée du séjour dans l'Etat où l'activité est exercée correspond à la présence physique dans cet Etat à l'occasion de l'exercice de l'activité. Dans ce cadre, les interruptions normales de travail comme les week-ends, les jours fériés, les vacances ... sont assimilées à des jours de séjour même s'ils ne sont pas passés dans l'Etat où l'activité est exercée.

Pourtant, le commentaire de l'art.15 de la convention modèle de l'OCDE précise expressément depuis 1992 que pour le calcul de la durée du séjour, il n'est tenu compte que des jours de présence physique dans l'Etat où est exercée l'activité, et qu'en conséquence, les jours de brève interruption (voir plus haut) ne peuvent être pris en considération que s'ils sont effectivement passés dans l'Etat où l'activité est exercée. En 1995, l'OCDE a modifié son commentaire en étant encore plus explicite : tout jour entier passé en dehors de l'Etat où l'activité est exercée en raison de vacances, voyages d'affaires ou pour toute autre raison n'entre pas en considération pour le calcul des 183 jours.

La Cour d'Appel de Bruxelles adopte dans son arrêt du 14-06-2000 la position suivante: d'une part elle précise que seule la présence physique du travailleur doit être prise en considération, d'une part elle rejète les jours de vacances annuelles de la base de calcul des 183 jours (comme cela résulte du commentaire de la convention modèle), mais d'autre part elle suit la théorie traditionnelle de l'administration en prenant en considération les jours d'interruption normale du travail (week-ends, jours fériés, jours de vacances, jours de maladie) survenus pendant la période d'affectation en Belgique, même si l'intéressé n'a pas passé ces journées en Belgique.

L'OCDE a publié une étude en 1992 sur la manière dont les différents Etats membres calculent la période des 183 jours. La Belgique y était mentionnée comme faisant partie des pays appliquant la théorie de la présence physique, mais elle se faisait remarquer en incluant les jours de vacances et les brèves interruptions dans les jours de présence physique. Position aberrante s'il en est puisque cela revient à adopter la théorie de la durée d'activité et non celle de la présence physique.

L'OCDE recommande pourtant à ses Etats membres de suivre le commentaire de l'art.15 de la convention modèle et d'appliquer la théorie de la présence physique. Des divergences d'interprétation peuvent en effet être gravement préjudiciables pour les contribuables, qui peuvent se voir ainsi affligés d'une double imposition, malgré le fait qu'il existe une convention bilatérale conclue pour la prévenir. Voilà pour le principe.

En ce qui concerne l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles, M.Van Keirsbilck le critique assez vertement, en argumentant du fait la Cour fait référence au commentaire de la convention modèle tel qu'il était en vigueur du 23/07/1992 au 21/09/1995 sur la problématique des vacances annuelles.

Or ce commentaire mentionnait expressément durant cette période que " bien que les vacances passées dans l'Etat où l'activité est exercée soient normalement incluses dans les calculs, une certaine souplesse peut être acceptée si le contribuable réussit à prouver d'une manière évidente aux autorités fiscales des deux Etats contractants que les vacances sont ou ne sont pas liées à l'activité ".

Ce système dérogatoire, supprimé depuis le 21/09/1995, était d'application au moment des faits et on ne voit pas en quoi un reproche pourrait être fait à la Cour d'y faire référence.

Il est par contre intéressant de constater qu'une juridiction fiscale s'appuie sur un commentaire de la convention modèle pour interpréter un terme figurant dans une convention préventive de double imposition, car si la doctrine n'accorde aucune valeur à ce document, la jurisprudence non plus n'y recourt pas toujours.

Pourtant, dans un souci d'harmonisation de l'interprétation de ces conventions internationales bien souvent rédigées sur base du même modèle, il est effectivement louable que les commentaires apportés par l'institution qui a créé le modèle de convention soient prises en considération, précisément pour éviter le risque de double imposition qui résulterait de la divergence d'interprétation.

De même, le fait pour la Cour de se référer au commentaire tel qu'il existait au moment des faits de la cause est parfaitement louable : à partir du moment où l'on accorde une valeur juridique à ce commentaire, il faut bien prendre en considération la version qui était en vigueur au moment des faits, sous peine de mettre à mal le principe de sécurité juridique.

Nous ne partageons donc nullement les conclusions de l'auteur qui considère que l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles provoque une certaine confusion. Nous croyons au contraire que cet arrêt est un bel exemple de clarification. (Source: Fiscalnet)

n° 203 du 30/11/2000 du Fiscologue International

Bernard Peeters commente l'arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 14-06-2000 relatif à la détermination de la règle des 183 jours contenue dans la plupart des conventions préventives de double imposition.

Rappelons brièvement l'affaire : un contribuable résident français a travaillé sur des chantiers en Belgique. Il est payé en France par la société française qui ne dispose pas d'un établissement stable belge. En vertu de la règle des 183 jours, le contribuable estimait que ses revenus devaient être taxés en France et l'administration fiscale belge considérait que c'était l'Etat de l'occupation, en l'occurrence la Belgique, qui avait le pouvoir d'imposition, parce que les chantiers dont le contribuable était responsable avaient duré 215 jours au total. Mais le contribuable démontra que les chantiers avaient été interrompus et qu'il avait travaillé en France sur d'autres chantiers pendant ces interruptions, si bien qu'il n'avait presté que 150 jours en Belgique.

La question porta donc sur le fait de savoir si sont seuls pris en considération les jours de travail effectif. La Cour d'Appel de Bruxelles considère qu'il faut tenir compte des week-ends, des jours fériés et des jours de vacances survenus pendant l'affectation en Belgique pour apprécier le total de 183 jours. Pas question donc de " proratisation " des jours de vacances en fonction des périodes de travail, car il ne faut prendre en considération que ceux qui sont passés effectivement en Belgique et écarter ceux qui ne sont pas liés à l'activité exercée, comme le souligne d'ailleurs le commentaire de l'OCDE.

Bernard Peeters fait remarquer qu'il est rare que la jurisprudence fasse référence au commentaire de l'OCDE, mais constate aussi que la Cour ne fait pas référence aux modifications de ce commentaire intervenues en 1992 et en 1995, en vertu desquelles il ne faut tenir compte que des jours de présence effective dans l'Etat d'occupation et non des jours de vacances passés en dehors.

Le commentaire de l'OCDE précise également que la méthode des jours de présence physique est la seule acceptable.

Il ne devrait donc plus y avoir de problème d'interprétation à l'avenir, puisque l'OCDE ne donne plus de marge de manoeuvre aux Etats dans l'interprétation de la règle des 183 jours. (Fiscalnet)

La règle des 183 jours et le principe d'attraction

La refacturation par un employeur britannique du coût salarial d'un travailleur détaché vers une filiale belge ne fait pas obstacle à l'application de la règle des 183 jours.

C'est ce qui résulte d'un arrêt de la Cour d'Appel de Bruxelles du 02-05-2001, commenté par Nicolas Vanhaeleweyck et Philippe Hinnekens dans le *Fiscologue International* n° 212 du 31/08/2001.

Un résident britannique, employé d'une société britannique, avait dû venir, à partir de 09/1985, en Belgique pour promouvoir une filiale de la société britannique, et donner assistance à la direction belge de la filiale et à la société mère. A partir de 06/1986, il devient également administrateur non rémunéré de la filiale belge. L'intéressé exerce ses fonctions dans divers pays, mais est payé par la société mère britannique, qui refacture son coût salarial aux différentes filiales. Il est imposé intégralement en Grande-Bretagne.

Selon l'administration fiscale belge, il faut considérer que la période antérieure à 06/1986 est assimilable à la période subséquente à partir de laquelle le résident britannique a exercé des fonctions d'administrateur en Belgique, ce qui permet à la Belgique de revendiquer l'imposition de tous les revenus en Belgique en vertu du principe d'attraction.

La Cour d'Appel de Bruxelles distingue toutefois les deux périodes : pour la période qui court de 09/1985 à 05/1986, on ne peut assimiler les activités d'assistance et de conseil à des fonctions d'administrateur. Les rémunérations de l'intéressé sont donc des rémunérations de travailleur et sont imposables en Belgique, car la règle des 183 jours n'est pas remplie, car les rémunérations sont payées en Grande-Bretagne et en livres sterling et car une filiale n'est pas un établissement stable de la maison mère.

Toutefois, à partir de 06/1986, la Cour rejoint la position de l'administration pour considérer qu'en vertu du principe d'attraction, les rémunérations de salarié sont imposables en Belgique, la réserve émise par la Belgique quant à l'application du principe d'attraction dans le contexte de l'art.16 de la convention modèle OCDE étant ultérieure aux faits incriminés.

Nicolas Vanhaeleweyck et Philippe Hinnekens considèrent que c'est à juste titre que la Cour d'Appel de Bruxelles rejette le principe d'attraction pour la période antérieure à 06/1986, faute de possibilité d'assimilation entre les activités de conseil et d'administrateur.

Par contre, la Cour ne s'attache qu'aux aspects formels de l'emploi avec la société britannique, alors qu'en 1995 (arrêt du 18-05-1995 - *Fisco Int.* n°139), la même Cour avait examiné le fond du problème pour statuer en sens inverse dans le cas d'un résident belge travaillant pour le compte de sociétés étrangères.

L'OCDE plaide également pour une interprétation plus économique de la notion d'employeur. Mais en sens inverse, le commentaire administratif belge sur les conventions préventives de double imposition considère qu'en cas de détachement en Belgique, la simple refacturation du coût salarial suffit pour que la règle des 183 jours ne soit pas d'application et pour imposer autoriser la Belgique à imposer les rémunérations. Ni la doctrine, ni la jurisprudence, dont celle de la Cour d'Appel de Bruxelles examinée aujourd'hui, ne font droit à cette

interprétation.

Il est intéressant aussi de constater que la Cour considère, comme la doctrine, que l'application du principe d'attraction est refusé dans des situations où l'approbation bilatérale de la convention est antérieure à la réserve émise par la Belgique. Elle confirme en cela une position similaire adoptée un an plus tôt (arrêt du 14-06-2000).

Nicolas Vanhaeleweyck et Philippe Hinnekens rappellent enfin que le principe d'attraction a été déclaré anticonstitutionnel par la Cour d'Arbitrage dans un arrêt du 01-03-2001 dans la mesure où il s'applique à un travailleur qui est également administrateur non rémunéré de la société.

Par conséquent, le principe d'attraction ne peut s'appliquer que lorsque le mandat est rémunéré. (Source: Fiscalnet)

4.2.5 Impact fiscal de l'existence d'un établissement stable dans le chef de l'entreprise et de ses travailleurs

L'article 11 de la convention prévoit que :

Sous réserve des dispositions des articles 9, 10 et 13 de la présente convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'État contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle, source de ces revenus.

Par dérogation au paragraphe 1 ci-dessus

:

Les traitements, salaires et autres rémunérations ne peuvent être imposés que dans l'État contractant dont le salarié est le résident, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies:

- 1° le bénéficiaire séjourne temporairement dans l'autre État contractant pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas 183 jours au cours de l'année civile ;*
- 2° sa rémunération pour l'activité exercée pendant ce séjour est supportée par un employeur établi dans le premier État ;*
- 3° il n'exerce pas son activité à la charge d'un établissement stable ou d'une installation fixe de l'employeur situé dans l'autre État.*

4.2.5.1 Aspect fiscal pour l'entreprise

En cas de contestation, l'impact fiscal pour l'entreprise peut être limité.

Les conventions fiscales ont, en effet, pour objet de prévenir les doubles impositions. La taxation de l'activité de l'entreprise dans l'état du chantier amènera généralement une détaxation dans l'état de l'entreprise (sous réserve d'un certain nombre de démarches).

Le rapprochement des taux d'imposition des sociétés en Europe ne crée pas de distorsion

significative dans la taxation des revenus du chantier dans l'un ou l'autre état.

4.2.5.2 Aspect fiscal pour les travailleurs

L'impact de l'existence ou de la non existence d'un établissement stable est par contre beaucoup plus lourd.

Dans la plupart des cas, les travailleurs étrangers occupés sur des chantiers en Belgique peuvent bénéficier du maintien de leur taxation dans l'état de leur domicile (règle des 183 jours ou régime frontalier).

Lorsque le chantier est considéré par l'administration belge comme un établissement stable, les travailleurs détachés sont par contre imposables dès le premier jour en Belgique. La grande différence des taux d'imposition entre la Belgique et certains pays voisins comme la France entraîne souvent des réactions vives des travailleurs concernés lorsqu'ils se trouvent dans cette situation sans en être prévenus préalablement. D'une manière indirecte, il s'agissait, jusqu'à présent, de la principale conséquence pour l'entreprise d'un contentieux fiscal relatif à un chantier en Belgique.

4.2.5.3 Application de l'avenant du 08-02-1999

4.2.5.3.1 Remarque préalable

Les modalités particulières de la fixation des bases imposables des établissements stables en Belgique et la relative neutralité fiscale pour les entreprises (notamment les sociétés), n'impliquent pas de difficultés particulières pour l'administration lorsque existe un contentieux relatif au chantier.

La taxation de chacun des travailleurs détachés sur ces chantiers litigieux et surtout le recouvrement de l'impôt des non-résidents auprès des personnes concernées généraient, par contre, de beaucoup plus grandes incertitudes pour le Trésor.

La systématisation de la retenue à la source de l'impôt chez l'employeur et la responsabilité de celui-ci en cas d'absence de retenue va considérablement simplifier la tâche de l'administration fiscale.

Le risque fiscal pour les entreprises étrangères s'alourdit donc de manière extraordinaire.

4.2.5.3.2 Extension de l'obligation de retenir le précompte professionnel

A partir du 01/02/1999, les rémunérations versées à l'étranger à des non-résidents occupés en Belgique par des employeurs belges ou des entreprises étrangères opérant via des établissements belges font en principe l'objet d'une retenue du précompte professionnel (article 270, 1°, du CIR 1992).

Pour calculer le précompte professionnel, il ne sera pas tenu compte des dispositions de

l'article 244, du CIR 1992 ni des dispositions de l'Avenant. Par conséquent, le chapitre V, section I, de l'Annexe III à l'AR/du CIR 1992 est applicable (barème III).

Les rémunérations en question feront l'objet d'une régularisation à l'INR/p.p. sur la base de l'article 232, du CIR 1992. Les avantages prévus par l'Avenant seront appliqués lors de la régularisation. Celle-ci donnera lieu au remboursement du trop perçu.

4.2.5.3.3 Conséquences pour l'entreprise débitrice

L'impôt à retenir par l'entreprise est calculé sur base du barème le plus élevé, c'est à dire celui qui ne tient pas compte, notamment, des déductions relatives au quotient conjugal. A titre d'exemple, la retenue sera de pratiquement 28% pour une rémunération imposable de 1.000 €...

Le régime favorable prévu pour certains non-résidents ne peut être appliquée en matière de précompte professionnel. L'excédent d'impôt ainsi retenu sera bien sur remboursé sur base de la déclaration à l'INR pp rentrée par les personnes concernées.

Le détail des sanctions en cas d'absence de retenue dépasse le cadre du présent article. Rappelons simplement que l'extension du régime de retenue du précompte professionnel rend l'entreprise responsable du paiement des impôts de ses travailleurs.

4.2.5.3.4 Conclusions

L'application de ce texte ne fait pas obstacle à celle des conventions fiscales internationales. Il est donc clair que ce texte n'a, théoriquement, de portée que dans le cadre des chantiers d'une certaine durée.

Les entreprises qui travaillent dans les secteurs concernés n'ignorent cependant pas à quel point il est délicat d'être certain, dès le début d'un chantier, qu'elles ne risquent pas, à un moment ou à un autre d'être confrontées à l'existence réelle ou présumée d'un établissement stable.

Elles auront donc intérêt à être attentives à cette nouvelle obligation et à retenir le précompte professionnel en cas de doute.

Il restera à convaincre les travailleurs d'aller sur ces chantiers...

4.3 Exception 2 : Les travailleurs frontaliers

4.3.1 Texte de la convention

Article 11 :

Sous réserve des dispositions des Articles 9, 10 à 13 de la présente Convention, les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'Etat contractant sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle source de ces revenus. (les

formulaire 276 Grens, 276 Front et 5206 sont utilisés jusqu'à ce que les autorités compétentes des Etats contractants en décident autrement)

Par dérogation au paragraphe 1er ci-dessus:

[...]

(c) Les traitements, salaires et autres rémunérations analogues reçus par un résident d'un Etat contractant qui exerce son activité dans la zone frontalière de l'autre Etat contractant et qui a son foyer d'habitation permanent dans la zone frontalière du premier Etat ne sont imposables que dans cet Etat.

La zone frontalière de chaque Etat comprend toutes les communes situées dans la zone délimitée par la frontière commune aux Etats contractants et une ligne tracée à une distance de vingt kilomètres de cette frontière, étant entendu que les communes traversées par cette ligne sont incorporées dans la zone frontalière.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent, conjointement ou séparément, les modalités d'application des dispositions qui précèdent et conviennent notamment, si nécessaire, des documents justificatifs aux fins de ces dispositions

Les dispositions du paragraphe 2 ne sont pas applicables aux rémunérations visées à l'Article 9 de la présente Convention.

4.3.2 Commentaire administratif

La convention avec la France prévoit pour les salariés qui habitent dans la zone frontalière d'un pays et travaillent dans la zone frontalière de l'autre pays, un régime spécial dit "des frontaliers" en vertu duquel le pouvoir d'imposition est dévolu à l'Etat de résidence plutôt qu'à l'Etat où l'activité est exercée. En l'occurrence, c'est le lieu où les activités sont effectivement exercées qui doit être pris en considération quel que soit le lieu où l'employeur est établi.

Si un travailleur frontalier réunit les conditions requises en l'occurrence quant à son domicile, à son lieu de travail et au retour régulier à son domicile, le régime des frontaliers s'applique de plein droit et l'Etat de résidence peut imposer les rémunérations. Il ne s'agit donc pas d'un régime optionnel que le travailleur peut, suivant ses convenances propres, revendiquer ou refuser. Certaines formalités doivent cependant être remplies dans l'Etat où l'activité est exercée, pour y être exempté notamment de la retenue d'impôt à la source à opérer par l'employeur.

Le régime des frontaliers ne s'applique cependant pas aux rémunérations qui sont régies par d'autres régimes particuliers (notamment personnel des entreprises de navigation maritime, intérieure et aérienne, administrateurs, commissaires, etc. de sociétés de capitaux, professionnels du spectacle et sportifs, fonctionnaires publics, etc.), à moins que les dispositions particulières en cause ne renvoient au régime général des professions dépendantes.

Les résidents de la Belgique occupés en tant que frontaliers en France peuvent y obtenir l'exemption de l'impôt sur leurs salaires.

Dans le cas où l'impôt sur les salaires aurait été retenu à tort, les frontaliers belges intéressés peuvent en demander le remboursement en suivant les procédures prévues dans ces pays. Dans le cadre de la procédure amiable, ils peuvent également adresser une requête à l'Administration belge dans le délai spécial prévu par la convention en cause.

Les résidents de la France occupés en tant que frontaliers en Belgique peuvent obtenir l'exemption du précompte professionnel sur leurs salaires, pour autant qu'ils accomplissent certaines formalités.

Pour établir sa qualité de frontalier, le travailleur demande à son employeur belge une déclaration en double exemplaire no 276 Front. (F).

Après avoir rempli le cadre I de la formule, le travailleur remet les deux exemplaires à son employeur qui complète le cadre II et restitue les deux exemplaires au travailleur. Celui-ci présente ensuite ces deux exemplaires au service de taxation de sa résidence. Ce service y appose au cadre III l'attestation requise, conserve le premier exemplaire de la formule et restitue le second exemplaire au travailleur qui le remet à son employeur belge.

La demande doit être renouvelée chaque année en temps utile pour que le second exemplaire, muni de l'attestation du service de taxation relative au domicile du travailleur frontalier, parvienne à l'employeur avant la première paie de l'année. Une nouvelle demande doit être introduite aussi quand, en cours d'année, le travailleur passe au service d'un autre employeur tout en conservant la qualité de travailleur frontalier.

L'employeur belge peut sur base de l'attestation portée sur la formule par le service de taxation français s'abstenir de retenir et de verser au Trésor le précompte professionnel sur les rémunérations du frontalier intéressé.

Avant le 1er février de chaque année, les employeurs belges occupant des travailleurs frontaliers français doivent remettre aux services belges de taxation leurs relevés récapitulatifs 325.10 pour les membres de leur personnel. Les rémunérations des frontaliers doivent figurer sur ces relevés. Ceci vaut également (pour des raisons pratiques) si les intéressés sont occupés par une entreprise belge et que leurs rémunérations sont payées par une entreprise de l'État de leur résidence mais sont mises à charge de l'entreprise belge.

L'employeur annexe les déclarations 276 Front. au relevé des salaires 325.10 sur lequel figurent les travailleurs frontaliers et mentionne sur ce relevé "Travailleur frontalier français". Le Cr. ch. conserve ces déclarations à l'appui des relevés 325.10.

Si un employeur s'abstient de verser le précompte professionnel sans avoir rentré les déclarations 276 Front., il doit être invité à produire sans délai ces déclarations. En cas de manquement persistant, le précompte professionnel sera enrôlé en temps utile à charge de l'employeur.

En ce qui concerne les frontaliers français, il y a lieu de joindre également au relevé 325.10 les fiches individuelles de salaires 281.10. La mention "Frontalier français" doit être portée clairement sur ces fiches; les fiches concernant des femmes mariées doivent mentionner le nom du mari en sus de l'identité des intéressées.

4.3.3 La "règle" des 45 jours

4.3.3.1 Question parlementaire du 17-08-1998 - Convention franco-belge préventive de la double imposition

(Député Leterme, n° 1460, Bulletin des Q.R., Chambre, session 1997/1998, du 19-10-1998, n° 147, p. 20174)

Question:

Sur la base de l'article 11, 2 c), de la convention belgo-française du 10-03-1964 (M.B. du 24/06/1965), les travailleurs frontaliers sont, selon l'administration fiscale belge, ceux qui exercent leur activité dans la zone frontalière du pays où ils travaillent et vivent dans la zone frontalière du pays où ils vivent et où ils retournent en principe quotidiennement.

Nous faisons abstraction, en l'occurrence, de la modalité de la délivrance d'une carte de travailleur frontalier.

Sur la base de l'article susmentionné, l'administration fiscale belge impose des résidents français qui travaillent certes en Belgique pour un employeur établi dans la zone frontalière mais exercent en réalité leur activité (par exemple sur des chantiers) plus de 45 jours en dehors de cette zone frontalière, et ce en tant que non-résidents en Belgique.

- 1. Comment la notion de "travailler dans la zone frontalière" doit-elle être interprétée: s'agit-il du lieu où le travailleur reçoit ses instructions (le siège de l'entreprise, par exemple) ou du lieu où les instructions sont exécutées (les chantiers, par exemple)?*
- 2. L'administration applique-t-elle, en l'occurrence, à juste titre, la seconde interprétation?*
- 3. Dans l'affirmative, les travailleurs belges qui ont été occupés plus de 45 jours par leurs employeurs français en dehors de la zone frontalière française (par exemple travailleurs du secteur de la construction, représentants de commerce, etc.) peuvent-ils également être imposés en France?*

Réponse:

Tout d'abord, il convient de remarquer qu'il n'existe pas, à proprement parler, de "règle de 45 jours" officiellement convenue entre les administrations belge et française. Il s'agit en fait d'une règle de bon sens que l'administration belge a pris l'initiative d'appliquer par analogie avec les dispositions prises de commun accord avec les administrations allemande et néerlandaise.

En réponse aux deux premières questions, je précise que l'administration des Contributions directes a toujours considéré que le régime frontalier n'est applicable qu'aux travailleurs dont le lieu effectif d'activité se situe en zone frontalière. L'administration française est également de cet avis.

Cela étant, si, au cours d'une année déterminée, un travailleur belge occupé en France est

effectivement mis au travail plus de 45 jours en dehors de la zone frontalière de ce pays, il n'y a pas lieu en principe de soumettre ce travailleur au régime frontalier. Bien entendu, l'administration des Contributions directes reste en droit de vérifier l'exactitude du nombre de jours prétendument prestés en dehors de la zone frontalière.

4.3.3.2 Position actuelle de l'administration

La position actuelle de l'administration belge consiste à dire que le régime "frontalier" implique que l'activité salariée doit s'exercer **exclusivement** dans la zone frontalière (Circulaire N° Ci.R.9.F/554.009 du 14-01-2004)

Toujours selon l'administration, la règle dite des " 45 jours ", concernant un travail s'effectuant en dehors de la zone frontalière pendant un maximum de 45 jours par an, s'appliquait initialement dans les seules conventions belgo-allemande et belgo-néerlandaise. La réponse à la question parlementaire N° 1460 du 17-08-1998 a admis unilatéralement d'appliquer cette règle à la convention franco-belge.

Désormais, il n'y aurait plus lieu de se référer au contenu de cette réponse. En effet, l'avenant à la convention franco-belge daté du 08-02-1999 (*soit une date postérieure à la question parlementaire sus-visée*) avait entre autres pour but essentiel de redéfinir le régime frontalier. A défaut, pour les négociateurs, d'avoir introduit une règle des " 45 jours " dans l'avenant, il convient d'en déduire que la volonté des Etats n'était pas de prévoir une extension du régime frontalier.

Par conséquent, à compter du 1er janvier 1999, date d'entrée en vigueur du volet " frontalier " de l'avenant (article 3, 2, a), le régime applicable aux revenus des travailleurs salariés est de stricte application. Tout comme la France, la Belgique appliquera elle aussi le texte de la Convention au sens strict...

4.3.4 Indemnité de compensation

A partir du 1er janvier 1999 une indemnité est octroyée aux travailleurs frontaliers belges occupés en France en vue de compenser la perte de revenus que ceux-ci subissent du fait qu'ils paient leurs impôts en Belgique et leurs cotisations sociales en France.

L'indemnité de compensation est, pour le travailleur frontalier à temps plein qui a bénéficié, pour le mois considéré, d'un salaire soumis aux cotisations sociales servant de base pour les retenues sociales en France, d'un montant maximum de 3.399,61 € par mois, fixée comme suit :

- lorsque le salaire ou l'allocation s'élève à maximum 1.585,47 € par mois, l'indemnité s'élève à 49,58 € par mois;
- lorsque le salaire ou l'allocation se situe entre 1.585,47 € et maximum 2.042,82 € par mois, l'indemnité s'élève à 37,18 € par mois;
- lorsque le salaire ou l'allocation se situe entre 2.042,82 € et maximum 3.399,61 € par mois, l'indemnité s'élève à 24,78 € par mois.

Le montant de l'indemnité de compensation est octroyé proportionnellement aux travailleurs frontaliers à temps partiel, en ce sens que le salaire à temps partiel est transposé en salaire à temps plein, suite à quoi est octroyée l'indemnité de compensation correspondant à ce salaire à temps plein, telle que prévue ci-dessus. Lorsque les travailleurs frontaliers à temps partiel bénéficient également d'une indemnité pour incapacité de travail qui avait été calculée sur base des prestations à temps plein, on tient uniquement compte du salaire à temps partiel pour le calcul de l'indemnité de compensation.

Cette indemnité constitue une rémunération imposable visée à l'art. 30, 1° et 31, al. 2, 1°, CIR 1992, et doit être mentionnée, à ce titre, sur une fiche individuelle de rémunérations 281.10.

Le paiement de l'indemnité en question est également effectué par la C.A.P.A.C. ou par les syndicats.

PRINCIPALES DISPOSITIONS DE LA
LOI DE FINANCES POUR 2004
- LOI 2003-1311 DU 30 DECEMBRE 2003 -

REFORME DU REGIME FISCAL DES DISTRIBUTIONS EN FRANCE
- IMPACTS POUR LES NON-RESIDENTS -

I / PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DE LA REFORME DU REGIME FISCAL DES DISTRIBUTIONS
A / CONSEQUENCES SUR LA SITUATION FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES

Pour limiter les effets d'une double imposition économique des bénéficiaires des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, lorsque ceux-ci sont distribués sous forme de dividendes, le législateur a mis en place un régime de crédit d'impôt appelé « avoir fiscal ».

Le mécanisme de l'avoir fiscal, prévu aux articles 158 bis et 158 ter du CGI, consiste à attribuer un crédit d'impôt au bénéficiaire du dividende. L'avoir fiscal constitue lui-même un revenu, il est donc intégré au revenu imposable du contribuable qui l'impute ensuite sur l'impôt sur le revenu, et, en cas d'excédent, l'avoir fiscal excédentaire est remboursable.

Suivant l'article 158 bis du CGI, seules ouvrent droit à l'avoir fiscal les personnes physiques ou morales, **qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France**, sur les distributions faites par les sociétés de capitaux **dont le siège réel est situé en France**.

Ainsi, suivant que le dividende est de source française ou étrangère, son imposition en France s'établit comme suit :

Résident français (au-delà de l'abattement)
Avant 2005

Dividende de source française	100,00 €	
Dividende de source étrangère		100,00 €
Avoir fiscal	50,00 €	
Revenu Imposable	150,00 €	100,00 €
Droits IRPP (48,09 %)	72,14 €	48,09 €
Réduction : Avoir fiscal	- 50,00 €	
Impôt dû	22,14 €	48,09 €
CSG/CRDS et Prélèvements sociaux	15,00 €	10,00 €
Revenu net	62,87 €	41,91 €
	62,87%	41,91%

Devant ce constat, sous la pression du droit communautaire, mais aussi en raison de la complexité et du coût du mécanisme (notamment pour les non-résidents), le législateur français a profondément modifié le régime d'imposition des dividendes.

En effet la commission européenne stipule que *«les citoyens qui investissent dans des sociétés étrangères ont droit au même traitement fiscal que celui appliqué aux citoyens investissant dans leur pays et les dividendes versés à des non-résidents ne doivent pas être soumis à une imposition plus lourde que celle grevant les dividendes versés aux résidents»*.

Ainsi, à l'égard des personnes physiques, la loi de finances pour 2004 réforme le régime fiscal des distributions, **à compter du 1^{er} janvier 2005, en supprimant l'avoir fiscal.**

En contrepartie, **les contribuables seront imposés sur 50 % du montant des sommes perçues.** Cet abattement général bénéficiera aux revenus distribués par **les sociétés françaises** mais également, à la différence de l'avoir fiscal, à ceux distribués par **les sociétés ayant leur siège dans un Etat de la Communauté européenne** ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention en vue d'éviter les doubles impositions.

De plus, **l'abattement annuel, prévu à l'article 158.3 du CGI**, de 1 220 € ou de 2 440 €, pour les couples, soumis à imposition commune, bénéficiera à compter de 2005, **à tous les revenus ayant fait l'objet de l'abattement de 50 %.** A la différence du dispositif actuel, cet abattement profitera donc aux revenus distribués par les sociétés étrangères.

Les prélèvements sociaux dont sont redevables les personnes physiques fiscalement domiciliées en France seront calculés sur le montant net des revenus, **avant application de l'abattement de 50 %** et de l'abattement annuel sur les revenus de capitaux mobiliers.

Enfin **un crédit d'impôt égal à 50 % du montant des dividendes imposés a été institué.** Ce crédit d'impôt, plafonné à 230 € (couple mariée) ou à 115 € selon le cas, est cependant réservé aux contribuables qui ont leur domicile fiscal en France.

Ainsi, à compter de 2005, l'imposition du dividende en France s'établira comme suit :

Résident français (au-delà de l'abattement et hors crédit d'impôt)

A compter de 2005

Dividende de source française	100,00 €	
Dividende de source de l'UE		100,00 €
Abattement de 50 %	- 50,00 €	- €
Revenu Imposable	50,00 €	50,00 €
Droits IRPP (48,09 %)	24,05 €	24,05 €
Impôt dû	24,05 €	24,05 €
CSG/CRDS et Prélèvements sociaux	10,00 €	10,00 €
Revenu net	65,96 €	65,96 €
	65,96%	65,96%

La réforme de l'avoir fiscal devrait conduire les contribuables imposables au taux marginal de l'impôt sur le revenu à constater une sensible diminution de leur imposition qui s'explique par la diminution de l'assiette des prélèvements sociaux.

B / CONSEQUENCES SUR LA SITUATION FISCALE DES PERSONNES MORALES

Les sociétés françaises qui distribuent des dividendes doivent, en contrepartie de l'avoir fiscal attaché à ces produits, acquitter le précompte mobilier, visé à l'article 223 sexies du CGI, dans la mesure où ces dividendes ne proviennent pas de bénéfices taxés à l'impôt sur les sociétés au taux normal de 33,33 % ou sur des bénéfices provenant d'un exercice clos depuis plus de 5 ans.

Par exemple, la distribution de bénéfices exonérés dans les zones franches urbaines donnent lieu au précompte égal à 33,33 % du dividende brut ou ceux taxés au taux réduit de 15 %, donnent lieu au précompte égal à la différence entre le taux normal de 33,33 % et le taux réduit de 15 %.

Pour rappel, le taux réduit de 15 % bénéficie sur une fraction, plafonnée à 38 120 € des bénéfices des PME dont (article 219.I-b du CGI) :

- ✓ Le chiffre d'affaires HT est inférieur à 7 630 000 €,
- ✓ Le capital est entièrement libéré, et détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par des sociétés qui satisfont ont eux-mêmes l'ensemble des conditions requises.

A compter du 1^{er} janvier 2005, corrélativement à la suppression de l'avoir fiscal, **la loi de finances pour 2004 supprime le précompte mobilier.**

Cependant, cette suppression ne sera effective qu'à compter de 2006. En effet, afin d'assurer le financement budgétaire du coût de la transition de la réforme, **la loi de finances a institué, pour 2005, un prélèvement exceptionnel égal à 25 %** du montant net des produits distribués. Comme le précompte, le prélèvement sera notamment applicable aux sommes prélevées :

- soit sur les sommes distribuées non soumises à l'IS au taux normal,
- soit sur les résultats d'exercice clos depuis plus de 5 ans.

Cependant, à la différence du précompte, les sommes prélevées sur les bénéfices soumis au taux réduit prévus en faveur des PME échapperont à l'application du prélèvement exceptionnel.

II / IMPACTS DE LA REFORME DU REGIME FISCALE DES DISTRIBUTIONS POUR LES NON-RESIDENTS

A / CONSEQUENCES SUR LA SITUATION FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES RESIDENTES DE LA BELGIQUE

L'article 15 de la convention fiscale franco-belge stipule que les dividendes sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Toutefois, l'Etat de la source peut appliquer une retenue égale à 15 %, pour le cas général.

De plus, suivant le paragraphe 3 de l'article 15 de la convention, l'avoir fiscal, attaché aux dividendes distribués par les sociétés françaises, est accordé aux personnes physiques résidentes de la Belgique.

Celui-ci est toutefois minoré de la retenue à la source calculée au taux de 15 %.

Ainsi, le calcul du net perçu par une personne physique résidente de la Belgique de la distribution de dividende par une société française s'établit comme suit :

Non-Résident Belgique

Avant 2005

Dividende de source française		100,00 €
Remboursement Avoir Fiscal		50,00 €
<small>Article 15 § 3 de la convention fiscale franco-belge</small>		
Total		150,00 €
Retenue à la Source	-	22,50 €
<small>Réduite à 15 % par la convention fiscale franco-belge</small>		
Net perçu à la frontière		127,50 €
Précompte mobilier belge (25 %)	-	31,88 €
Revenu net		95,63 €
		95,63%

La réforme du régime fiscal des distributions, engendrant **la suppression de l'avoir fiscal, s'applique également, et dans les mêmes conditions aux associés non-résidents de sociétés françaises (Instruction n° 4 J-1-04 n°63 du 05/04/04).**

C'est à compter de 2006 que cette réforme sera effective pour les non-résidents, pour les dividendes mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005, dans la mesure où le remboursement de l'avoir fiscal n'intervient qu'à partir du 15 janvier de l'année suivant celle de la mise en paiement du dividende.

Par ailleurs, suivant l'administration fiscale française, l'abattement général de 50 %, prévu pour l'imposition à l'impôt sur le revenu des dividendes perçus par des contribuables domiciliés en France ne serait pas appliqué aux dividendes soumis à la retenue à la source.

La commission européenne n'est cependant pas de cet avis, ce qui devrait tout de même permettre son application.

Ainsi, à compter de cette date, suivant les calculs ci-dessous, le net perçu à la frontière représentera 85 % ou 92,50 %, selon le cas, du dividende contre 127,5 % actuellement.

Non-Résident Belgique

A compter de 2005 (Position de l'administration fiscale française)

Dividende de source française		100,00 €
Total		100,00 €
Retenue à la Source (15 %)	-	15,00 €
Net perçu à la frontière		85,00 €
Précompte mobilier belge (25 %)	-	21,25 €
Revenu net		63,75 €
		63,75%

Non-Résident Belgique
A compter de 2005 (Position de la commission européenne)

Dividende de source française		100,00 €
Total		100,00 €
Abattement de 50 %		50,00 €
Assiette de la retenue à la source		50,00 €
Retenue à la Source	-	7,50 €
Net perçu à la frontière		92,50 €
Précompte mobilier belge (25 %)	-	23,13 €
Revenu net		69,38 €
		69,38%

Dans la mesure où le paragraphe 4 de l'article 15 de la convention fiscale franco-belge ne prévoit le remboursement du précompte mobilier que lorsqu'un résident de la Belgique, bénéficiaire de dividendes de source française, n'a pas droit à l'avoir fiscal, sa suppression va permettre, dans certains cas, d'atténuer cette situation dans les mêmes conditions que pour les résidents.

B / CONSEQUENCES SUR LA SITUATION FISCALE DES PERSONNES MORALES RESIDENTES DE LA BELGIQUE

La suppression de l'avoir fiscal ne concerne pas les personnes morales résidentes de la Belgique puisque, suivant le paragraphe 3 de l'article 15 de la convention fiscale franco-belge, le remboursement de l'avoir fiscal n'est pas accordé à ces personnes.

REFORME DU REGIME FISCAL DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES EN FRANCE – IMPACTS POUR LES NON-RESIDENTS –

I / PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DE LA REFORME DU REGIME FISCAL DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES

Dans le dispositif issu de la loi du 19 juillet 1976 (article 150 A et suivants du CGI), applicable jusqu'au 31 décembre 2003, il y avait lieu de distinguer entre les plus-values à court terme, réalisées depuis moins de deux ans après l'acquisition du bien, qui étaient entièrement intégrées au revenu global imposable, des plus-values à long terme, réalisées après plus de deux ans de détention. Ces dernières étaient soumises à l'impôt sur le revenu selon des modalités particulières (revalorisation du prix de revient, application d'un abattement de 5 % par année de détention au-delà de la deuxième entraînant une exonération au bout de 22 ans de détention).

La loi de finances pour 2004 a simplifié ce dispositif. Désormais, **les plus-values immobilières, quel que soit leur terme, sont imposées à un taux forfaitaire de 16 %**, auquel s'ajoutent 10 % de prélèvements sociaux (11 % à compter du 1^{er} janvier 2005).

Les principales exonérations sont maintenues. Ainsi, sont notamment exonérées de plus-values immobilières la cession de la résidence principale du cédant et les cessions de biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (contre 4600 € auparavant).

Par contre, un certain nombre d'exonérations ne figurent plus dans le dispositif de la loi de finances pour 2004, c'est par exemple la première cession d'une résidence secondaire lorsque le propriétaire est locataire de sa résidence principale ou les plus-values immobilières tenant à l'importance du patrimoine immobilier familial.

Le nouveau dispositif se caractérise également par :

- ✓ **La modification de l'abattement pour durée de détention.** La plus value brute sera désormais diminuée d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. **Ce mécanisme permet donc d'exonérer les plus-values à l'expiration d'un délai de quinze ans** (contre 22 ans auparavant) ;
- ✓ La suppression de la déclaration fiscale. L'impôt de 16 %, à la charge du cédant sera déclaré et versé, avec les droits d'enregistrement, par le notaire, sans possibilité de paiement fractionné de l'impôt.

Corrélativement à ces modifications, la loi de finances pour 2004, **supprime l'application du régime des plus-values immobilières aux cessions de titres de sociétés soumises à l'IS à prépondérance immobilière.** Celles-ci seront désormais soumises au régime des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Ainsi, les principales différences entre l'ancien et le nouveau dispositif peuvent se présenter comme suit :

	Avant 2004	A compter du 01/01/04
Principales exonérations		
Résidence principale	Oui	Oui
Montant de Cession	4 600 € par an	15 000 € par an
Durée de possession	22 ans	15 ans
Patrimoine immobilier du cédant	=< 61 000 €	Supprimée
Détermination de la plus-value		
Révision du prix d'acquisition		
- Coefficient d'érosion monétaire	Oui	Non
- frais d'acquisition à titre onéreux sans justificatifs	10%	7,50%
- travaux	Oui	Oui, si réalisés par une entreprise
- intérêts d'emprunts	Oui	Non
- honoraires de consultations fiscales	Oui	Non
Abattements		
- pour durée de détention	5% par an après 2 ans	10% par an après 5 ans
- abattement général	915 € par an	1 000 € par opération
- première cession résidence	6 100 € ou 4 600 € + majorations	Non
Obligations déclaratives		
Déclaration	Année suivant la cession	Lors de la cession
Modèle de déclaration	2049 annexée à 2042	Nouvelle déclaration
Calcul de l'impôt		
Modalités d'imposition	Barème progressif	Prélèvement de 16%
Système de quotient	Oui	Supprimée
Fractionnement de l'impôt	Oui	Non
Prélèvements sociaux : CSG de 5,1 %	Déductible année N+2	Non déductible
Cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière		
Régime d'imposition	Plus-values immobilières	Société soumise à l'IR : Plus-values immobilières Société soumise à l'IS : Plus-values sur valeurs mobilières et dts sociaux

II / IMPACTS DE LA REFORME DU REGIME FISCAL DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES POUR LES NON-RESIDENTS

A / INCIDENCES DU NOUVEAU REGIME FISCAL DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES

Suivant l'article 3 de la convention fiscale franco-belge, l'imposition des revenus de biens immobiliers, y compris les accessoires, est réservée à l'Etat où ces biens sont situés. Cette règle s'applique non seulement aux revenus des biens proprement dits, mais également à ceux provenant de l'aliénation desdits biens.

De part cette précision, les cessions de biens immobiliers possédés en France par des résidents belges sont imposables en France. Cette imposition s'effectue selon l'article 244 bis A du CGI.

Cet article prévoit que les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par des personnes non domiciliées en France supportent, en principe, un prélèvement libératoire de 33,33 %.

A compter du 1^{er} janvier 2004, ce régime d'imposition est modifié comme suit :

Si le cédant est soumis à l'impôt sur le revenu :

- ✓ Les modalités de détermination de la plus-value sont alignées sur les nouvelles dispositions applicables aux contribuables domiciliés en France ;
- ✓ L'exonération prévue en faveur des ressortissants français domiciliés hors de France qui cèdent leur habitation en France est étendue à l'ensemble des personnes physiques non-résidentes de France et ressortissante d'un Etat membre de la Communauté européenne. L'exonération est subordonnée à la condition que le cédant ait fixé son domicile fiscal en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;
- ✓ **Le taux du prélèvement est fixé à 16 % pour les personnes physiques ou les associés personnes physiques de sociétés de personnes résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne.**

Si le cédant est soumis à l'impôt sur les sociétés :

- ✓ Le taux de prélèvement reste fixé à 33,33 % ;
- ✓ Les plus-values sont déterminées par la différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition diminué d'une somme égale à 2 % de son montant par année de détention. Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur les sociétés dû. **Désormais, l'excédent du prélèvement non imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés est restituable sur réclamation du contribuable.**

B / LA CESSION DE TITRES DE SOCIETES A PREPONDERANCE IMMOBILIERE

Dans sa rédaction actuelle, l'article 244 bis du CGI prévoit que, sous réserve de l'application des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège est situé hors de France sont soumis à un prélèvement d'un tiers sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse à prépondérance immobilière.

Ainsi, à la différence du régime de droit interne français, pour les non-résidents, le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'IS, non cotées, dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles, **sous réserve de l'application des conventions internationales** (Instruction du 14 janvier 2004 n° 8 M-1-04).

Conformément au paragraphe 2 du protocole final de la convention fiscale franco-belge, les sociétés d'attribution visées par l'article 1655 ter du CGI sont assimilées à des immeubles situés en France. L'article 1655 ter soumet à un régime de « transparence fiscale » les sociétés qui ont pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribués aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ses membres.

Ces sociétés sont réputées, sur le plan fiscal, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres.

Les plus-values de cession de parts de sociétés d'attribution sont donc imposables en France pour les immeubles situés en France.

Par contre, **les sociétés translucides ou semi-transparentes, visées à l'article 8 du CGI et les sociétés opaques, à prépondérance immobilière, c'est-à-dire dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles non affectés à leur propre exploitation (Instruction du 14 janvier 2004, n° 8 M-1-04), ne sont pas prévues par la convention fiscale franco-belge.**

En conséquence, c'est l'article 18 de ladite convention qui s'applique à la cession de ces titres, qui attribue l'imposition à l'Etat de résidence du cédant, soit la Belgique.

Ce point sur les plus-values réalisées par la cession de titres de sociétés semi-transparentes ou opaques, à prépondérance immobilière, nécessite quelques précisions sur la taxation de leurs revenus.

En effet, l'imposition des revenus de sociétés civiles immobilières semi-transparentes françaises détenues par un résident de la Belgique pose quelques difficultés.

La société semi-transparente a une personnalité fiscale. Cela a d'ailleurs été affirmé par l'administration fiscale dans des instructions du 16 avril 2002 n° BOI 8 M 2-02 et n° BOI 8 D 1-02 et par la jurisprudence, notamment dans un arrêt du Conseil d'Etat du 4 avril 1997 (Affaire KINGROUP).

Cependant, les bénéficiaires de ces sociétés sont imposés non pas en leur nom mais à ceux des associés, soit à l'impôt sur le revenu (lorsque ses associés sont des personnes physiques), soit à l'impôt des sociétés (lorsque ses associés sont des personnes morales soumises à l'IS).

Compte tenu de l'affaire Kingroup, confirmée par l'arrêt Hubertus AG (n°1213-1), et dans la mesure où la convention fiscale franco-belge n'aborde pas la question pour les revenus immobiliers, **les personnes résidentes de la Belgique associées de sociétés civiles immobilières semi-transparentes françaises sont considérées comme imposables en France à hauteur de leur quote-part des revenus de ces sociétés.**

Cependant, dans un arrêt du 4 juin 1974, réaffirmé dans un arrêt du 7 novembre 2002, la Cour de Bruxelles conclut que la personnalité juridique accordée par la législation française à une société civile immobilière s'impose et que les revenus qui en sont issus sont

assimilables à des revenus mobiliers et non immobiliers et entrent dans le cadre de l'article 15 de la convention.

Ainsi, si l'associé est une personne physique, **il y aura double imposition juridique du revenu. D'une part, en tant que revenu immobilier en France lors de sa perception, par application du principe de la semi-transparence fiscale, d'autre part en tant que dividende en Belgique lors de sa distribution, par application de l'article 15 de la convention.**

TAXE DE 3 % SUR LES IMMEUBLES DETENUS EN FRANCE
PAR CERTAINES PERSONNES MORALES
DECLARATION ANNUELLE N° 2746
A SOUSCRIRE POUR LE 16 MAI 2004 DE CHAQUE ANNEE.

Par application des articles 990 D à 990 G du CGI, les personnes morales françaises ou étrangères qui, directement ou par personne interposée, possèdent, **au 1^{er} janvier de l'année d'imposition**, un ou plusieurs immeubles en France sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles.

Est considérée comme une personne interposée toute personne morale qui détient une participation dans une autre personne morale propriétaire de biens ou droits immobiliers situés en France ou interposée dans une chaîne de participation, quel que soit le nombre de personnes morales interposées.

Cependant lorsqu'elles ne sont pas exonérées de plein droit de la taxe, la plupart des personnes morales sont en fait dispensées de son paiement si elles communiquent à l'administration des renseignements sur les biens et les associés.

Echappent notamment de plein droit à la taxe de 3 % :

- ✓ Les personnes morales dont les immeubles situés en France représentent moins de 50 % des actifs français,
- ✓ Les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé.

Sont dispensées du paiement de la taxe :

- ✓ Les personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu avec la France une convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (**la Belgique est notamment visée**), **et à condition qu'elles souscrivent chaque année une déclaration n° 2746**,
- ✓ Les personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et les autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, bénéficient d'une clause d'égalité de traitement lorsqu'elles communiquent chaque année ou prennent l'engagement de communiquer à l'administration certaines informations concernant le ou les immeubles et les associés.

Dés lors qu'elles possèdent un ou plusieurs immeubles en France, directement ou par personne interposée, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, **les personnes morales belges, quelle que soit leur forme, doivent donc souscrire une déclaration n° 2746 avant le 16 mai afin d'être exonérées de la taxe.**

Sur cette déclaration, à déposer en double exemplaire à la recette des impôts du lieu de situation des immeubles (ou du centre des non résidents en cas de pluralité de lieux d'imposition), le cadre I, identification des biens et désignation des associés, devra être complété et ce, que les actions de la personne morale soient nominatives ou au porteur !!

PRINCIPALE DISPOSITION DE LA LOI 2004-810 DU 13 AOUT 2004 -

MODIFICATION DE L'ASSIETTE ET DES TAUX DE LA CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE (CSG) ET DE LA CONTRIBUTION AU REMBOURSEMENT DE LA DETTE SOCIALE (CRDS)

En France, au cours des années 1990, des prélèvements fiscaux à objet social ont été créés pour diversifier les sources de financement de la sécurité sociale et pour apurer ses déficits. Ces prélèvements, qui sont la CSG et la CRDS, frappent les revenus d'activité et de remplacement, les revenus du patrimoine et les produits de placement.

Ils constituent une part importante dans la fiscalité des français puisqu'ils sont les premiers impôts directs payés par tous les contribuables en France. Il est donc devenu impossible d'apprécier le système fiscal français sans analyser l'incidence de ces prélèvements.

Cela sera d'autant plus vrai, que la loi 2004-810 du 13 août 2004 a élargi l'assiette de la CSG et de la CRDS et a augmenté le taux de la CSG sur certains revenus.

La CSG et la CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement

Les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme fiscalement domiciliées en France et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie, sont soumises à la CSG et à la CRDS sur leurs revenus d'activité et de remplacement (article L 136.1 du Code de la Sécurité Sociale).

Le taux de CSG sur les **revenus d'activités** est de 7,5 %, celui de la CRDS s'élève à 0,5 %. L'assiette de ces contributions est alignée sur celles des cotisations sociales sous réserve d'un abattement pour frais professionnels, appliqué sur les revenus d'activité et les allocations de chômage. **La loi du 13 août 2004 réduit cet abattement, à compter du 1^{er} janvier 2005, de 5 % à 3 %.** Ainsi, les contributions seront calculées sur 97 % de la base CSG/CRDS contre 95 % actuellement.

Par ailleurs, cette même loi ajoute que la CRDS continuera d'être perçue jusqu'à l'apurement de la dette sociale, alors qu'elle avait été initialement créée à titre temporaire jusqu'au 31/12/2014.

Le taux de CSG sur les **pensions de retraite et invalidité** s'élève à 6,2 % (pouvant être ramené à 3,8 % dans certains cas), il sera relevé à 6,6 % à compter du 1^{er} janvier 2005.

La CSG et la CRDS sur les revenus de patrimoine et de placements

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumises à la CSG et à la CRDS sur leurs revenus de patrimoine et de placement. A ces contributions s'ajoute le prélèvement social dont le produit est affecté aux caisses nationales et d'assurance vieillesse.

La loi du 13 août 2004, a porté le taux de la CSG de 7,5 % à 8,2 %. Cette majoration s'applique dès l'imposition des revenus de 2004 sur les revenus du patrimoine et à compter du 1^{er} janvier 2005 sur les revenus de placements soumis au prélèvement libératoire, les plus-values immobilières (ainsi que sur les titres de sociétés à prépondérance immobilière), mobilières et sur les revenus de l'épargne.

Par ailleurs, la loi pour l'autonomie, adoptée le 16 juin 2004, majore le prélèvement social, d'une contribution additionnelle de 0,3 % à compter de l'imposition des revenus 2004 ou du 1^{er} juillet 2004 selon les cas.

Ainsi le taux global des prélèvements sociaux additionnels passe de 10 % à 11 % à compter de l'imposition des revenus 2004.

- PRINCIPAL ARRET DE LA CJCE -

INCOMPATIBILITE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 167 BIS DU CGI AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE

Par arrêt du 11 mars 2004, la Cour de justice des Communautés européennes, en réponse à la question préjudicielle que lui avait posée le Conseil d'Etat (CE 14/12/01 n°211341) sur la requête d'un contribuable ayant émigré en Belgique, **déclare contraire au droit communautaire le système de « l'exit tax » prévu par l'article 167 bis du CGI.**

Cet article, instauré par la loi de finances pour 1999 dans le but de lutter contre certaines pratiques d'évasion fiscale, prévoit l'imposition des plus-values latentes afférentes à des participations supérieures à 25 % du seul fait du transfert du domicile fiscal hors de France. Les contribuables concernés ayant toutefois la possibilité de demander de bénéficier d'un différé de paiement.

« Le principe de la liberté d'établissement posé par l'article 52 du traité CE (devenu article 43) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un Etat membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values non encore réalisées, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet Etat » (CJCE 11 mars 2004 aff.9/02, 5^e ch., de Lasteyrie du Saillant : RJF 5/04 n°558 ;concl.J.Mischo BDCF 5/04 n°69).

Cette décision va permettre aux contribuables ayant acquitté « l'exit tax » lors du transfert de leur domicile fiscal dans un Etat membre de la Communauté européenne d'engager une action en décharge ou en restitution. Ils ont pour cela **jusqu'au 31 décembre 2005**, étant toutefois précisé qu'en application de l'article L 190 du LPF, les actions ne pourront remonter qu'aux **impôts payés depuis 2000.**

PRINCIPALES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2005

CREDIT D'IMPOT EN FAVEUR DES ENTREPRISES QUI RELOCALISENT LEUR ACTIVITE EN FRANCE

A la suite du comité interministériel sur l'aménagement du territoire du 14 septembre 2004, le Gouvernement a proposé une série de mesures destinées à lutter contre le phénomène des délocalisations d'entreprises à l'étranger.

Sachant que les délocalisations sont principalement motivées par des différences de compétitivité entre les territoires, appréciées notamment à travers les coûts de la main-d'œuvre et les charges fiscales et sociales que supportent les entreprises, des mesures complémentaires ont été introduites dans le projet de loi de finances pour l'année 2005.

Ce dernier propose de créer un **crédit d'impôt en faveur des entreprises qui après avoir délocalisé tout ou partie de leur activité hors de l'Espace économique européen, relocalisent cette activité en France entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2007.** Ce dispositif a pour but de permettre la création d'emplois en France. Il se décompose en deux parties.

REDUCTION A 1,5 % DU TAUX DE LA CONTRIBUTION DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES AVANT SA SUPPRESSION COMPLETE

Le projet de loi de finances propose **de réduire à 1,5 % le taux de la contribution additionnelle prévue à l'article 235 ter ZA du CGI pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2005 et d'abroger cette contribution pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2006.**

Cette mesure qui a pour effet de ramener le taux effectif d'imposition actuel de 34,33 % (sans la contribution sociale) à 33,33 % permettrait à la France de se rapprocher du taux médian des Etats de l'Union européenne qui est de 30 %.

TRANSFERT TRANSFRONTALIER DU SIEGE STATUTAIRE D'UNE SOCIETE

Le 2 de l'article 221 du CGI prévoit que le transfert de siège, qu'il s'accompagne ou non de la perte de la personnalité juridique en France, emporte les conséquences de la cessation d'entreprise (imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition, plus-values latentes incluses dans l'actif social).

Afin de limiter les effets fiscaux préjudiciables au transfert de siège et de se conformer au règlement sur la société européenne applicable à compter du 8 octobre 2004 (n° 2157/2001 du 8 octobre 2001), le projet de loi de finances propose **de supprimer le principe de l'application systématique des conséquences fiscales de la cessation d'une entreprise en cas de transfert du siège d'une société résidente de France dans un autre Etat de l'Union européenne.**