

## SOMMAIRE

- p. 1/ La taxation des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et des droits voisins
- p. 4/ La transparence fiscale, un espace en perpétuelle expansion
- p. 8/ La provision pour pécule de vacances

# La taxation des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et des droits voisins

## I. Introduction

1. La fiscalité des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins a longtemps fait débat. Depuis 2008, l'horizon s'est quelque peu éclairci suite à la modification de l'article 17 du Code des impôts sur les revenus de 1992<sup>1</sup> (en abrégé, CIR/92) et à l'interprétation qu'en a donnée le Service des Décisions Anticipées à l'occasion de plusieurs avis<sup>2</sup>.

La présente contribution a pour vocation de circonscrire le champ d'application de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5° du CIR/92 et de résumer le régime fiscal qui s'y applique.

## II. Champ d'application : notion de « revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins »

2. Les notions de droits d'auteur et de droits voisins doivent être appréhendées à la lumière de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins (en abrégé, LDA) et à la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques du 9 septembre 1886.

La LDA vise la protection des œuvres littéraires ou artistiques réunissant les caractéristiques suivantes :

- l'œuvre doit constituer une création originale de l'esprit de son auteur ;
- l'œuvre doit faire l'objet d'une mise en forme.

Cette seconde caractéristique fait l'objet de deux interprétations différentes. Selon la Cour européenne de justice, l'originalité d'une œuvre implique nécessairement que l'œuvre soit empreinte de la personnalité de son auteur. La Cour de cassation adopte une interprétation plus souple. Selon cette dernière<sup>3</sup>, une œuvre répond au critère d'originalité si elle constitue une création intellectuelle propre à son auteur.

Les œuvres susceptibles de bénéficier de la protection du droit d'auteur sont nombreuses. On peut notamment citer, un ouvrage, une peinture, une sculpture, le texte d'une chanson, un dessin, une photographie<sup>4</sup>, un article de presse,<sup>5</sup> etc.

Les programmes d'ordinateur bénéficient également de la protection du droit d'auteur dans la mesure où la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur<sup>6</sup> les vise expressément.

1 Cf. Loi du 16 juillet 2008 modifiant le CIR 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteurs et des droits voisins, *M.B.*, du 30 juillet 2008.

2 Cf. SDA, avis n°900.052 et 900.053.

3 Cf. Cass., 26 janvier 2012, *J.L.M.B.*, n°2012/21, p.977.

4 Cf. SDA, avis n°900.052 et 900.053.

5 Cf. SDA, avis n°900.052 et 900.053.

6 Cf. Publiée au *Mon.B* du 27 juillet 1994.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles, le fait qu'une photographie ait été prise à la demande et sur précisions du commanditaire n'enlève pas à la photographie la protection de droit d'auteur. La Cour souligne que «*même si le photographe a agi sur la base de lignes directrices (), il n'en demeure pas moins que le choix de la présentation des photographies, des cadrages, l'angle de prise de vue et la luminosité sont la résultante d'un travail créatif en vue de soutenir le concept à illustrer*»<sup>7</sup>.

Les modèles d'actes d'huissiers de justice ne seraient, quant à eux pas protégés par le droit d'auteur. Le Tribunal de première instance de Bruxelles,<sup>8</sup> adoptant la position de la Cour européenne de justice considère qu'il ne s'agit pas d'une création originale portant l'empreinte de la personnalité de l'auteur dans la mesure où les actes d'huissiers sont dictés par des contraintes légales.

**3.** Les notions de cession et de concession sont également visées à l'article 17,3° du CIR/92. Elles n'ont pas de définition propre en droit fiscal. Il convient de se référer au droit commun, ce que confirme le SDA<sup>9</sup>.

Alors que la LDA organise le régime de la cession des droits d'auteur, le terme «*concession*» n'apparaît pas.

La cession implique une sortie définitive du bien cédé du patrimoine du cédant, là où la concession s'apparente d'avantage à un droit d'utilisation, d'exploitation d'un bien.

**4.** Le SDA semble faire une distinction selon que la rétribution est la contrepartie de la réalisation de l'œuvre à savoir, la rédaction d'un article, la prise d'une photo, le fait de donner une conférence, ou la contrepartie de la cession ou de la concession du droit d'auteur relatif à l'œuvre réalisée. Cette distinction ressort également de l'avis du 4 décembre 2008 du ministre des Finances<sup>10</sup>.

Le SDA entend apprécier cette distinction sur base des termes de la convention existant entre les parties. La convention vise à déterminer, dans un premier temps, s'il existe une cession ou une concession des droits d'auteur. Dans l'affirmative, il faudra, poursuit le SDA, que cette convention prévoit une ventilation selon que c'est la réalisation de l'œuvre ou la cession ou la concession de droits d'auteur qui est rétribuée. Le SDA utilise expressément le terme «*convention*». Toutefois, nous sommes d'avis qu'une facture détaillée puisse établir cette ventilation.

Y-a-t-il lieu de déduire de cette interprétation que toute la rétribution convenue ne pourrait jamais être considérée dans son ensemble comme un revenu de la cession ou de la concession de droits d'auteur? Nous ne le pensons pas<sup>11</sup>. Chaque situation doit être appréciée en fonction des circonstances concrètes.

En tout état de cause, cela signifie que la rétribution doit spécifier ce qu'elle vise, à savoir la réalisation de l'œuvre en tant que telle et/ou la cession et la concession des droits d'auteur sur l'œuvre réalisée.

A défaut de précision, le SDA considère que la cession ou la concession est réalisée à titre gratuit.

### III. Régime fiscal

**5.** Le régime fiscal qui s'attache aux revenus issus de la cession et de la concession de droits d'auteur et de droits voisins diffère selon le montant qu'atteignent les dits revenus.

#### III.1. Les revenus dont le montant ne dépasse pas 37.500,00 EUR

Les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur qui n'atteignent pas le seuil de 37.500,00 EUR (à indexer)<sup>12</sup> bénéficie d'une présomption. Ces revenus sont considérés comme des revenus mobiliers. Il s'agit d'une présomption irréfutable. En effet, l'article 37, alinéa 5 du CIR/92 prévoit qu'une requalification en revenus professionnels ne pourra pas s'opérer en dessous du seuil de 37.500,00 EUR.

#### III.2. Les revenus dont le montant excède 37.500,00 EUR

Selon des réponses à des questions parlementaires des 7 mars 2013<sup>13</sup> et 22 avril 2013<sup>14</sup>, le ministre des Finances a déclaré que les revenus issus de la cession ou de la concession de droit d'auteurs et de droits voisins, ainsi que les licences légales et obligatoires sont des revenus de capitaux et de biens mobiliers, et cela indépendamment de leur montant.

Néanmoins, au-delà du seuil de 37.500,00 EUR, l'administration retrouve son pouvoir de requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels si elle prouve que les droits d'auteur et droits voisins sont affectés à

<sup>7</sup> Cf. Bruxelles, 5 avril 2011, DAOR, 2012, p.119. Dans le même sens, Bruxelles, 22 décembre 2011, J.L.M.B., 2012/21, 1001.

<sup>8</sup> Cf. Civ., Bruxelles, 31 mars 2013, *Fisconetplus*.

<sup>9</sup> Cf. SDA, avis n°900.052 et 900.053.

<sup>10</sup> Cf. Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, Mon.B du 9 décembre 2008.

<sup>11</sup> Cela a déjà été admis en matière TVA dans un jugement du Tribunal de première instance de Leuven. Voy. Civ., Leuven, 9 janvier 2009, *Fiscologue*, n°1148, p.4.

<sup>12</sup> 56.450,00 EUR en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2014.

<sup>13</sup> QP n°40 de Madame Diekick du 7 mars 2013, Chambre, *Questions et Réponses*, 2012-2013, QRVA, 53/130, 4 octobre 2013, p.488.

<sup>14</sup> QP n°377 de Monsieur Karel Uyttersprot du 22 avril 2013, Chambre, *Questions et Réponses*, 2012-2013, QRVA, n°53/115, 3 juin 2013, p.106, QRVA, n°53/124, 19 août 2013, p.544.

l'activité professionnelle du contribuable. En d'autres termes, en ce qui concerne les revenus excédant le seuil de 37.500,00 EUR. Le régime antérieur continue à s'appliquer.

### III.3. Frais déductibles

**6.** Les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur s'entendent du montant brut diminué des frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus (article 22,§3 du CIR/92).

Les frais déductibles peuvent être déterminés sur base des frais réels, ces derniers devant être établis par des éléments probants. A défaut d'éléments probants, le contribuable peut opter pour les frais forfaitaires.

Les frais forfaitaires s'élèvent à (articles 3 et 4 de l'AR/CIR92):

- 50% de la première tranche de 10.000,00 EUR (à indexer)<sup>15</sup>;
- 25% de la tranche de 10.000 euros à 20.000,00 EUR (à indexer)<sup>16</sup>.

Selon la doctrine, au-delà de 20.000,00 EUR (à indexer), les frais professionnels forfaitaires s'élèvent à 15%<sup>17</sup>.

**7.** Lorsqu'un contribuable a bénéficié de revenus issus de la cession de droits d'auteur dont le montant dépasse le seuil de 37.500,00 EUR, et que les revenus excédant le seuil sont requalifiés en revenus professionnels, la doctrine met en évidence deux méthodes d'imputation des frais professionnels<sup>18</sup>.

La première méthode consiste à imputer les cotisations sociales sur la partie des revenus requalifiés en revenus professionnels, les autres frais étant répartis de manière proportionnelle.

La seconde méthode aboutit à ce que le forfait de frais soit appliqué aux revenus mobiliers et que les frais réels excédant le forfait s'imputent sur les revenus requalifiés.

### III.4. Précompte mobilier

**8.** Les revenus issus de la cession ou concession de droits d'auteur font l'objet d'une taxation distincte, par voie de précompte, au taux de 15%.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012<sup>19</sup>, le précompte n'est plus libératoire de sorte que les dits revenus doivent être repris dans la déclaration fiscale du bénéficiaire.

En outre, le taux du précompte passe à 25% (alors que la taxation à l'impôt des personnes physique est maintenue à 15%) en ce qui concerne les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et droits voisins qui dépassent 37.500,00 EUR (à indexer). Aussi, si la partie excédentaire continue à bénéficier de la qualification de revenus mobiliers, le précompte mobilier payé sera plus élevé que l'impôt dû.

## IV. Quelques cas d'application

### IV.1. L'employé

**9.** L'administration admet que le régime fiscal favorable soit applicable dans une certaine mesure aux travailleurs salariés<sup>20</sup>. Cette thèse avait déjà été défendue par la doctrine<sup>21</sup>.

A cet égard, la LDA prévoit que lorsque des œuvres sont créées par un auteur en exécution d'un contrat de travail ou d'un statut, les droits patrimoniaux peuvent être cédés à l'employeur pour autant que la cession des droits soit expressément prévue et que la création de l'œuvre entre dans le champ du contrat ou du statut (article 3, § 3 de la LDA).

Sur le plan fiscal, l'administration impose deux conditions:

- le contrat de travail doit comprendre une clause relative à la cession;
- le contrat de travail doit prévoir une rétribution spécifique différenciée de la rémunération. Cette condition s'inscrit dans le prolongement des avis du SDA en la matière.

Cette seconde condition est sujette à interprétation. Suf- fit-il de retrancher une partie de la rémunération globale du travailleur pour l'attribuer à la contrepartie de la cession ou faut-il prévoir une rémunération supplémentaire? La doctrine considère que la rémunération globale initiale incluant la rétribution pour la cession peut être différenciée dans la signature d'un avenant, sans que pour autant la rémunération globale doive être majorée, thèse à laquelle nous ne pouvons qu'adhérer. L'administration reste muette sur cette question.

<sup>15</sup> Cf. 15.050,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2014.

<sup>16</sup> Cf. 30.110,00 EUR pour l'exercice d'imposition 2014.

<sup>17</sup> Cf. S. SCARNA, «Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur: la fin des controverses», *C&FP*, n°8/2008, p.301; E. ESTERZON, «Le statut fiscal des artistes résidents», *C&FP*, n°7/2013, p.2.

<sup>18</sup> Cf. F. PIRET et R. ROSOUX, *Lettre Fiscale Belge*, n°2013/196, pp. 14-18.

<sup>19</sup> Cf. loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *Mon.B.* du 30 décembre 2011.

<sup>20</sup> Cf. Circulaire Ci.RH.231/605.842 (AGFisc n°21/2012) du 21 mai 2012.

<sup>21</sup> Cf. A. RAYET et C. KATZ, «Les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du CIR 1992», *R.G.C.F.*, n°2009/5.

Cette distinction devra être opérée au niveau de l'établissement des fiches fiscales à établir.

#### IV.2. Journaliste indépendant

10. La question centrale, selon le SDA, est de pouvoir faire la distinction entre la rétribution offerte pour la rédaction de l'article et la rétribution couvrant la cession du droit d'auteur. L'existence d'une convention faisant la distinction est fondamentale.

La détermination de la quotité n'est pas aisée. A notre avis, elle devra être appréciée en fonction de chaque situation particulière. Nous sommes d'avis que le pouvoir d'initiative laissé au journaliste sera un élément important dans cette appréciation. Le journaliste qui propose au gré des sujets qu'il traite des articles à un éditeur que ce dernier n'a pas expressément commandés et qu'il peut refuser pourrait, selon nous, revendiquer qu'une partie importante de sa rétribution constitue un revenu issu de la cession ou de la concession de droits d'auteur.

#### IV.3. Photographe indépendant

11. Le SDA semble enclin à admettre que l'ensemble de la rémunération pourrait être traitée comme un revenu de la cession ou de la concession de droits d'auteur lorsque le photographe propose des photos qu'il a en stock et qu'il a prises de sa propre initiative.

Dans les autres cas, une ventilation devra être réalisée.

#### IV.4. L'architecte

12. Le travail de l'architecte est expressément visé par la Convention de Berne du 9 septembre 1886 parmi les œuvres susceptibles de protection par le droit d'auteur.

L'ensemble des honoraires payés à un architecte pour l'élaboration des plans, l'introduction du permis et le suivi du chantier de construction ne sauraient pas être considérées comme des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur.

Toutefois, nous sommes d'avis qu'il y a dans tous les cas une cession ou concession des droits d'auteur de l'architecte permettant au maître de l'ouvrage de faire construire un bâtiment sur base des plans de l'architecte. Cette cession ou concession de droits d'auteur apparaît d'ailleurs plus clairement en cas de remplacement de l'architecte et d'utilisation par le nouvel architecte des plans établis antérieurement.

#### V. Conclusion

13. Nous pouvons espérer que les questions soulevées par cette matière seront rencontrées par la circulaire que le ministre des Finances annonce depuis plusieurs mois. Dans l'attente, quelques incertitudes demeurent qui ne facilitent pas la tâche des praticiens.

Julie VAN THEMSCHE  
Avocat  
Cabinet d'avocats Herve

## La transparence fiscale, un espace en perpétuelle expansion

La volonté de l'Union européenne d'instaurer un marché intérieur plus prégnant entre les États membres implique nécessairement la création d'un espace sans frontière interne dans lequel les libertés de circulation sont assurées. Cet objectif entraîne par la force des choses un accroissement de la mobilité des contribuables, du nombre d'opérations transfrontalières et de l'internationalisation des instruments financiers. Or, cette facilité de mouvement vaut également pour les richesses, qui s'enfuient pour se dissimuler ailleurs.

Cette évolution cause préjudice, d'une part, aux États membres, qui assistent à une désertion des actifs imposables, quittant leur giron vers d'autres cieux plus cléments, ou, à tout le moins, plus discrets, aux yeux du contribuable, et, d'autre part, aux autres citoyens toujours soumis à l'impôt national en ce qu'ils sont susceptibles de s'indigner devant une telle injustice fiscale.

La difficulté croissante des États membres à établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir, le

renforcement des mesures tendant à contrer la fraude et l'évasion fiscales, et le souci d'injecter davantage de confiance et d'équité dans le système fiscal transfrontalier, ont incité l'Union européenne à agir en vue d'une plus grande transparence fiscale. En parallèle, l'Union a engagé une politique d'assainissement de la concurrence fiscale.

Cette impulsion européenne, accélérée par les accords internationaux, a été suivie par notre législateur national. En ayant tenté dans un premier temps de préserver un mirage de vie privée fiscale, il a adopté récemment une loi qui sonne le glas de ce secret bancaire, en tout cas dans les situations transfrontalières.

Ainsi, nous nous concentrerons dans le présent article sur la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (ci-après dénommée, « **la Directive** »), qui a été transposée en droit belge dans l'article 338 du Code des impôts sur les revenus (ci-après dénommé, « **CIR/92** ») par la loi du 17 août 2013<sup>1</sup> (ci-après dénommée, « **la Loi** »).

## I. Erosion du secret bancaire belge

L'interdépendance existant entre l'impôt et l'État peut être résumée par le constat que s'il n'y a pas d'impôt sans loi votée par le Parlement (*cf.* art. 170 de la Constitution), à l'inverse, il n'y a pas d'État sans impôt – celui-ci étant la source essentielle de financement permettant à l'État de fonctionner et d'exister.

Le législateur est dès lors, en matière fiscale, constamment mû par le souci d'assurer de manière efficace l'établissement et le recouvrement de l'impôt. Cet état d'esprit se traduit notamment, au niveau de l'établissement de l'impôt, par l'obligation, pesant sur le contribuable et les tiers, de collaborer aux investigations menées par le fisc (*cf.* art. 315 et s. du CIR/92).

L'article 318 CIR/92 limite ce principe en disposant que l'administration n'est pas autorisée à recueillir auprès des banques des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients.

Force est toutefois de constater que le secret bancaire mis en place en droit interne belge s'érode au fur et à mesure des coups de butoir qui lui sont infligés de toutes parts : au niveau international, au niveau européen, et au niveau belge.

L'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après dénommée, « **OCDE** ») a surtout in-

fluencé le régime en la matière par le biais du modèle de convention fiscale préventive de la double imposition qu'elle élabore, celui-ci servant constamment de base à la négociation des conventions bilatérales fiscales entre États, au-delà de son simple statut de modèle.

L'OCDE œuvre continuellement pour la transparence fiscale sur la scène internationale. Dans cette optique, l'article 26 du modèle de convention fiscale – cette disposition constituant la pierre angulaire du principe d'un échange d'informations libre de toute entrave bancaire – a été substantiellement modifié.

De plus, l'OCDE a présenté officiellement une nouvelle norme mondiale unique relative à l'échange automatique de renseignements entre autorités fiscales du monde entier, en vue de l'adoption par les Ministres des finances du G20 au cours de leur réunion des 22 et 23 février à Sydney, répondant ainsi à l'invitation lancée à ce propos en 2013 par le G20.

Ayant renoncé au secret bancaire à l'égard des États contractant avec elle à l'international, la Belgique ne pouvait le conserver, sans aménagement, dans son ordre juridique interne, outre les dérogations préexistantes<sup>2</sup>. En conséquence, le législateur belge a modifié les articles 322 (pouvoirs d'investigation à l'égard des tiers) et 333 (dispositions communes aux contribuables et aux tiers) du CIR/92 afin de permettre la levée du secret bancaire en cas d'indices de fraude fiscale et d'intention de procéder à une taxation indiciaire (*cf.* art. 341 du CIR/92).

Néanmoins, l'article 318 du CIR/92 subsiste de sorte que les exceptions législatives précitées sont de stricte interprétation.

## II. Echange d'informations généralisé

Ce maintien du principe du secret bancaire est ainsi devenu chimérique, son abandon au niveau international ayant été suivi au niveau européen (*cf.*, outre la présente Directive, la directive dite « *Epargne* » du 3 juin 2003 en matière d'intérêts d'épargne, une extension aux produits d'assurance étant actuellement envisagée).

En effet, la Directive a été transposée « *presque* » à l'identique dans l'article 338 du CIR/92, des dispositions similaires ayant également été introduites en droits de succession et en droits d'enregistrement.

Nous nous permettons de mettre en exergue l'expression « *presque à l'identique* » puisque la loi belge n'a pas transposé la possibilité de renoncer à la réception et à l'envoi

<sup>1</sup> Publiée au *M.B.* du 5 septembre 2013.

<sup>2</sup> *Cf.* art. 318, alinéa 2 (indices de fraude fiscale); 319bis (recouvrement de l'impôt); 374, alinéa 2 (réclamation du contribuable); 413quater (surséance indéfinie au recouvrement) du CIR/92.

d'informations à échanger automatiquement lorsque le montant ne dépasse pas un seuil déterminé (cf. art. 8, al. 3 de la Directive), l'autorité belge compétente souhaitant disposer de toutes les informations, quel que soit le montant en jeu<sup>3</sup>.

La pratique de l'administration en matière de déclarations de régularisation fiscale a néanmoins révélé que, *de facto*, un traitement prioritaire était réservé aux demandes présentant un intérêt budgétaire particulier, autrement dit, quand celles-ci concernent d'importantes sommes à imposer. L'avenir nous dira ce qu'il en sera de l'efficacité des informations reçues dans le cadre de ce système d'échange...

Ainsi, la loi de transposition établit les règles et procédures selon lesquelles la Belgique et les autres États membres de l'Union européenne coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations « *vraisemblablement pertinentes* » pour l'administration et l'application de la législation interne de tous les États membres relative aux taxes et impôts levés et prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

Cette réforme du régime nous conduit à formuler deux observations: non seulement, le champ d'application de l'échange de renseignements a été considérablement élargi, mais aussi, un système d'échange automatique et spontané a été mis en place, outre l'échange sur demande.

## II.1. Champ d'application extrêmement large

Sont visées, d'une part, les personnes dotées de la personnalité juridique, et, d'autre part, toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa forme, dotée ou non de la personnalité juridique, possédant ou gérant des actifs qui, y compris le revenu qui en dérive, sont soumis à l'un des impôts relevant de la présente réglementation (cf. art. 338, §2, 13°, d) du CIR/92). Les trusts, les fonds d'investissement, les sociétés civiles, les fondations et les véhicules similaires sont donc concernés<sup>4</sup>.

Il est intéressant de mettre en parallèle le mécanisme d'échange d'informations avec les nouvelles obligations instaurées en matière de déclaration à l'impôt sur les revenus par l'article 307, §1<sup>er</sup> du CIR/92.

Le contribuable est tenu de déclarer toute une série d'informations qui sont pourtant étrangères en tant que telles aux revenus susceptibles d'entraîner une imposition au profit de l'État. D'un côté, les personnes physiques doivent révéler à l'administration l'existence de

comptes étrangers, de contrats étrangers d'assurance-vie individuelle et de constructions juridiques étrangères (à partir de l'exercice d'imposition 2014). De l'autre côté, les sociétés doivent mentionner les paiements effectués à des personnes établies dans des États étrangers où un régime fiscal apparaît comme singulièrement avantageux (nous pouvons notamment citer, à l'heure actuelle, le Grand-Duché de Luxembourg et Chypre).

La Loi produit ses effets, rétroactivement, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 afin de respecter le prescrit de l'article 29 de la Directive, bien qu'en pratique, certaines obligations ne pouvaient pas être respectées à partir de cette date, à défaut d'un cadre légal connu à cette époque.

## II.2. Echange de renseignements sur demande, automatique et spontané

S'agissant de l'échange sur demande (cf. art. 338, §4 du CIR/92), un État membre peut désormais demander par requête justifiée et ciblée à un autre État membre certaines informations.

L'État requis obtiendra lesdites informations par le biais de ses procédures internes et, le cas échéant, par celui d'une enquête administrative et ce, indépendamment du fait que celle-ci soit nécessaire pour les besoins de sa propre administration fiscale.

Les informations doivent être communiquées au plus tard dans un délai de six mois, ce délai étant réduit à deux mois si l'autorité interrogée dispose déjà de l'information (cf. art. 338, §5 du CIR/92).

Ainsi, il n'est plus requis, pour qu'elles puissent être échangées, que les informations soient déjà en possession des États membres, contrairement à ce qui est exigé en ce qui concerne les échanges d'informations automatiques et spontanés.

A côté de la demande « *classique* » de renseignements, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, l'État membre doit communiquer automatiquement aux autres États membres les informations se rapportant aux périodes imposables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 dont il dispose au sujet des personnes résidant dans ces autres États membres et qui concernent des catégories spécifiques de revenus et de capitaux.

L'article 338, §6 du CIR/92 précise qu'est disponible l'information figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui la communique et pouvant être consultée

3 cf. *Doc. parl.*, exposé des motifs, Ch., 2012-2013, n°53-2905/001, p. 13.

4 cf. *Doc. parl.*, exposé des motifs, Ch., 2012-2013, n°53-2905/001, p. 11.

conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans ce même État. Les nouvelles obligations en matière de déclaration fiscale concourent ainsi à la disponibilité des informations (cf. *supra* § II.1.).

Les actifs concernés par l'échange automatique sont les rémunérations des travailleurs, les rémunérations des dirigeants d'entreprise, les produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres instruments juridiques communautaires concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires, les pensions ainsi que les propriétés et revenus des biens immobiliers (cf. art. 338, §6 du CIR/92).

Cette communication a lieu au moins une fois par an, et au plus tard six mois après la fin de l'année civile au cours de laquelle les informations sont devenues disponibles.

Le 12 juin 2013, la Commission européenne a proposé (cf. proposition n° COM/2013/348) d'étendre l'échange automatique d'informations aux dividendes, aux plus-values, à toutes les autres formes de revenus financiers et aux soldes de comptes.

L'Union européenne vise ainsi à mettre en place le système d'échange automatique d'informations le plus étendu au monde de telle sorte que les États membres s'échangeront mutuellement autant d'informations que ce qu'ils se sont engagés à échanger avec les États-Unis au titre du «*Foreign Account Tax Compliance Act*» (ci-après dénommé, «**FATCA**»). En effet, FATCA est un règlement du code fiscal américain qui oblige les banques des pays, suite à un accord conclu avec le gouvernement américain, à signer avec le Département du Trésor un engagement visant à lui communiquer tous les comptes détenus par des citoyens américains, lesquels demeurent soumis à la loi fiscale américaine quel que soit leur lieu de résidence.

Enfin, l'autorité compétente est tenue de communiquer spontanément les renseignements relatifs à des situations «*suspectes*» au regard de l'assiette imposable de l'État de résidence ainsi que, de manière générale, toute information qu'elle estime adéquate, pertinente et non excessive pour ce dernier État.

Parmi les situations suspectes, sont notamment visés les cas où l'autorité belge a des raisons de présumer qu'il peut exister une perte ou une augmentation d'impôt ou de taxe dans l'autre État membre en suite de l'application

des règles fiscales belges. Relèvent également de cette catégorie, les cas où des transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises sont possibles.

Cette communication a lieu au plus tard un mois après que les informations soient disponibles (cf. art. 338, §7 du CIR/92).

Concernant plus particulièrement le secret bancaire, sans surprise, la Loi prévoit que l'État belge ne peut refuser de fournir des informations «*au seul motif*» que ces informations sont détenues par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne (cf. art. 338, §21, al. 2 du CIR/92).

Le seul refus permis est celui portant sur des périodes imposables antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2011, lorsque la législation ou la pratique administrative de l'État concerné ne l'autorisent ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour ses propres besoins.

A cet égard, le ministre belge des Finances estime que «*la Directive exige uniquement que le droit belge autorise l'échange de données bancaires. Elle n'exige pas la levée totale de la confidentialité de ces données*»<sup>5</sup>.

### III. Perspectives futures

En sus des initiatives législatives, la clause de la nation la plus favorisée consacrée dans la Loi peut être invoquée par les États membres afin de conclure des accords bilatéraux ou multilatéraux particuliers (cf. art. 338, §22 du CIR/92). Cette clause a pour effet d'étendre les avantages accordés à un État tiers par un État membre à l'ensemble des États membres en vue d'assurer l'égalité de traitement entre eux.

En effet, au sein d'un espace commun tel que celui instauré par l'Union européenne, il ne serait pas soutenable qu'un État membre offre à un pays tiers une coopération plus étendue que celle prévue par la Directive, de sorte qu'il ne peut pas refuser cette coopération étendue à un autre État membre souhaitant prendre part à une telle forme de coopération mutuelle plus étendue.

Or, à l'heure actuelle, le fait que les États membres ont conclu (Hongrie, Italie, Espagne, France, Malte, Pays-Bas, Allemagne, Danemark, Royaume-Uni) ou ont fait part de leur intention de conclure (comme la Belgique qui a entamé des négociations à ce sujet durant l'été 2013)

<sup>5</sup> cf. QP de Monsieur Guy COËME au Vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles sur «*la directive sur la coopération administrative en matière de fraude fiscale*», dans le compte-rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 15 décembre 2010, n° 53, COM 071, 15.

des accords avec les États-Unis au titre de la législation FATCA signifie qu'ils offrent ou offriront une coopération plus étendue et qu'ils ont ou auront l'obligation d'offrir cette coopération étendue aux autres États membres également.

La Commission européenne a ainsi fondé sa proposition d'extension du champ d'application de l'échange automatique d'informations, aux fins de le faire concorder avec celui de l'accord FATCA, sur la nécessité de conserver une cohérence au sein du marché intérieur – l'idée étant de préserver de la sorte les États membres d'éventuelles distorsions de concurrence.

Rien n'exclut que d'autres accords encore plus étendus soient conclus. L'ampleur qu'est susceptible de revêtir le champ des renseignements fournis à l'administration fiscale grâce aux mécanismes d'échange d'informations est ainsi potentiellement illimitée.

En conclusion, dans un contexte économique et politique où la préoccupation majeure réside dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, la tendance actuelle ne laisse planer aucun doute : l'échange de renseignements

constitue le fer de lance des actions menées en ce sens en incarnant l'élément moteur des progrès vers l'établissement d'une plus grande transparence fiscale des patrimoines des contribuables.

Cette transparence ne cesse de croître en raison des instruments adoptés à tous les niveaux de pouvoir, national, européen et international, obligeant les contribuables à se dévoiler à l'égard de l'administration, sous peine de sérieuses déconvenues.

L'échange d'informations en matière de revenus, allié aux obligations de déclaration spécifiques (*cf. supra*, art. 307, §1<sup>er</sup> du CIR/92), contribue à établir un panorama général de la situation fiscale des contribuables, sans se limiter à un simple regard sur leurs revenus. Cette démarche pourrait augurer de la création future d'un cadastre des fortunes, dont le spectre n'a cessé d'agiter le Landerneau fiscal.

Inès TROISFONTAINE  
Avocat au Barreau de Liège  
Cabinet d'avocats HERVE

## La provision pour pécule de vacances

Les sommes qui auront été comptabilisées dans les bilans établis au 31 décembre 2013, en vue du paiement, en 2014, du pécule de vacances des membres du personnel, pourront être considérées comme des frais professionnels (art. 49 du Code des impôts sur les revenus 1992) dans la mesure où elles n'excèdent pas :

- 18,8% des rémunérations fixes et variables allouées en 2013 au personnel employé admis au bénéfice de la législation sur les vacances annuelles des travailleurs salariés;
- 10,27% des 108/100 des salaires accordés en 2013 aux ouvriers et apprentis admis au bénéfice de la même législation.

Le fisc détermine chaque année le montant de ces provisions que vous pouvez exonérer. Les pourcentages à appliquer sont fixés en concertation avec la Fédération des Entreprises de Belgique. Ces chiffres sont les mêmes depuis quelques années.

Source: Circulaire AGFisc N° 20/2014 (n° Ci.RH.243/349.099) dd. 26 mai 2014

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Jean-Marie CONTER, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec kluwer – [www.kluwer.be](http://www.kluwer.be)