



PRÉSENTATION DE LA
CONFÉRENCE

IMPÔTS DIRECTS BELGES: NOUVEAUTÉ

16 juin 2017

orateur :

M. Roland Rosoux
(Conciliateur fiscal de l'administration belge)

R&D Conseil
JL 01.40.FG.63 - tél. : 6000
e-mail : RD.messages@consilium.europa.eu
<http://rdc>



Conférence R&D Conseil

Vendredi 16 juin 2017

Roland Rosoux

(Conciliateur fiscal de l'administration belge)

Règles fiscales particulières applicables aux contribuables bénéficiant de revenus exonérés par convention, dont les fonctionnaires internationaux

Qui est soumis à l'impôt des personnes physiques ?

L'article 1^{er}, § 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) prévoit l'établissement d'un impôt sur le revenu global des habitants du Royaume, dénommé impôt des personnes physiques (ci-après IPP). L'article 3 du même Code énonce que « Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume ».

En vertu de l'article 2, § 1^{er}, 1^o, a) du C.I.R. 1992, il faut entendre par habitant du Royaume, les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur domicile ou, s'ils n'ont pas de domicile en Belgique, le siège de leur fortune.

Le domicile fiscal est un domicile de fait qui peut être caractérisé par une certaine permanence ou continuité. C'est le lieu où une personne réside de manière stable, a établi son foyer familial et entretient ses relations vitales avec ses semblables. Le domicile fiscal est le lieu d'établissement effectif du contribuable, quelle que soit sa nationalité.

Le siège de la fortune est le lieu à partir duquel on contrôle la gestion de la fortune et qui est bien entendu caractérisé par une certaine unité. On ne vise donc pas ici le lieu où le patrimoine est situé (par exemple, le lieu où se trouvent les immeubles).

Le critère de 'siège de la fortune' est subordonné au critère de 'domicile'.

Le 'domicile fiscal' est utilisé comme critère de localisation régionale. Ce critère est fixé dans la loi spéciale de financement. Les Régions ne peuvent donc pas modifier ou adapter elles-mêmes le critère de localisation, et ce afin d'éviter des scénarios de double imposition.

Conformément à l'article 5/1, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (*M.B.*, 17 janvier 1989), inséré dans celle-ci par l'article 7 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'Etat (*M.B.*, 31 janvier 2014), en vigueur le 1^{er} juillet 2014 et applicable à partir de l'exercice d'imposition 2015, la Région compétente est celle où une personne physique a son domicile

fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (ci-après ex. d'imp.). La notion de 'domicile fiscal' coïncide avec celle de 'domicile', telle que visée à l'article 2, § 1^{er}, 1^o du C.I.R. 1992. Il s'agit de l'endroit où la personne séjourne réellement, effectivement et durablement. Il est sans incidence que l'intéressé soit propriétaire de l'habitation ou qu'il la prenne en location.

Une présomption *juris tantum*

Toute personne physique qui est inscrite au registre national des personnes physiques est considérée comme étant un habitant du Royaume. Le contribuable ou l'administration sont cependant fondés à démontrer le contraire, en d'autres termes, qu'il s'agit d'un non-résident en dépit d'une inscription au registre des personnes physiques. Une inscription au registre des étrangers ne suffit pas.

Une exception est toutefois introduite dans le C.I.R. 1992 à ce propos par l'article 2 de la loi du 25 décembre 2016 (M.B., 30 décembre 2016), applicable à partir de l'ex. d'imp. lié à la période imposable qui commence le 1^{er} janvier 2017.

L'article 4, 4^o, du C.I.R. 1992 a pour effet que ne sont pas assujettis à l'IPP les personnes physiques inscrites au registre d'attente, conformément à l'article 1^{er}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi du 19 juillet 1991 relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes d'étranger et aux documents de séjour et modifiant la loi du 8 août 1983 organisant un Registre national des personnes physiques, à l'exception des personnes qui avaient déjà établi leur siège de fortune en Belgique avant leur inscription dans le registre d'attente et des conjoints de contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques pour autant que ces conjoints ne se trouvent pas dans un des cas visés à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o à 3^o du C.I.R. 1992.

Le but est de ne plus permettre aux demandeurs d'asile et aux réfugiés de prétendre au crédit d'impôt pour enfants à charge via le dépôt d'une déclaration fiscale.

Une présomption 'irréfragable' pour les personnes en imposition commune

En vertu de l'article 2, § 1^{er}, 1^o, alinéa 3, du C.I.R. 1992, le domicile fiscal des personnes mariées (et les cohabitants légaux) se situe à l'endroit où est établi le ménage, pour autant bien entendu que les conjoints (et les cohabitants légaux) ne soient pas imposés séparément (c'est-à-dire pour l'année du mariage ou de la déclaration de cohabitation légale, ou de sa dissolution, pour les années suivant celle de la séparation de fait ou au cas où un des deux bénéficie de revenus inférieurs à 10.290 EUR exonérés par convention et qui ne sont pas pris en considération pour la réserve de progressivité).

L'exception de domicile fiscal

Certaines conventions internationales stipulent que les résidents de la Belgique qui sont établis à l'étranger dans le cadre de leurs activités professionnelles (au service de certaines institutions internationales) sont considérés comme demeurant des habitants du Royaume de Belgique.

Sous certaines conditions ceci vaut aussi pour le conjoint et les enfants cohabitants.

Il s'agit principalement des Communautés européennes et de l'Institut universitaire européen.

La situation du fonctionnaire international (ou autre membre du personnel d'une organisation internationale) [codes 1020 et 1021 (1062 et 2062) de la déclaration IPP]

Les fonctionnaires ou autres membres du personnel d'une organisation internationale peuvent, suivant la convention internationale qui s'applique à leur situation, recueillir des revenus professionnels qui non seulement sont exonérés d'impôt en Belgique, mais ne doivent pas non plus être mentionnés dans leur déclaration, qu'ils sont en revanche tenus d'introduire en tant que résidents belges. Ces revenus bénéficient de l'exonération sans réserve de progressivité.

Sont ici visés en premier lieu les fonctionnaires de l'UE. Les rémunérations payées par l'UE à ses fonctionnaires sont exonérées d'IPP belge *sans réserve de progressivité*.

Pour éviter que ces contribuables (qui ont souvent des rémunérations élevées qui ne doivent donc pas être déclarées à l'IPP) bénéficient d'avantages fiscaux qui sont en fait destinés uniquement aux contribuables qui n'ont pas de revenus ou qui n'ont que de très faibles revenus, le législateur fiscal belge exclut explicitement les 'fonctionnaires internationaux' de certains avantages fiscaux.

Il s'agit principalement des crédits d'impôt pour enfants à charge et des avantages fiscaux (réduction d'impôt) liés aux titres-services et à certaines dépenses faites en vue d'économiser l'énergie.

Depuis l'ex. d'imp. 2014 (année des revenus 2013), les fonctionnaires internationaux sont également exclus de la possibilité d'obtenir le remboursement du précompte mobilier retenu sur les revenus mobiliers (après imputation dans leur avertissement-extrait de rôle ; art. 313, al. 3, du C.I.R. 1992).

C'est pourquoi le contribuable concerné doit faire connaître son statut de fonctionnaire international en cochant le code 1062 (déclarant) ou 2062 (conjoint ou cohabitant légal, appelé depuis peu 'partenaire').

Si le fonctionnaire international perçoit en outre (en 2016) des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité dépassant 10.290 EUR, il ou elle doit l'indiquer au code 1020. Son 'partenaire' l'indique au code 1021. Dans ce cas, ils sont tous les deux imposés en tant qu'isolés (cotisation individuelle) et doivent chacun introduire séparément une déclaration individuelle.

Cette situation donne en principe droit à une quotité de revenu exemptée d'impôt de 7.130 EUR par contribuable. Les contribuables dont le revenu imposable ne dépasse pas 26.510 EUR, bénéficient d'un montant de base exonéré d'impôt majoré de 7.420 EUR.

Parenthèse

Le montant de la quotité exemptée d'impôt varie en fonction du *revenu imposable* du contribuable. Le revenu imposable s'apprécie par contribuable.

Les choses se présentent comme suit :

- les contribuables dont le revenu imposable pour l'année de revenus 2016 est inférieur ou égal à 26.510 EUR ont droit à une quotité exemptée majorée de 7.420 EUR (art. 131, al. 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992) ;
- les contribuables dont le revenu imposable est supérieur ou égal à 26.800 EUR bénéficient de la quotité exemptée ordinaire de 7.130 EUR (art. 131, al. 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992) ;
- pour les contribuables dont le revenu imposable est compris entre 26.510 EUR et 26.800 EUR, la quotité exemptée d'impôt oscille entre 7.420 EUR et 7.130 EUR suivant la formule : 7.420 EUR - (revenu imposable - 26.510 EUR) = quotité exemptée d'impôt (art. 131, al. 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992).

Schématiquement, les choses se présentent comme suit :

Revenu de l'année 2016	Quotité exemptée d'impôt
≤ 26.510 EUR	7.420 EUR
26.510,01 - 26.800 EUR	7.420 EUR (revenu imposable - 26.510 EUR)
26.800,01 EUR et plus	7.130 EUR

L'économie d'impôt réalisée grâce à l'augmentation de la quotité exemptée d'impôt s'élève à 72,50 EUR maximum (à augmenter de la taxe communale) si aucun autre supplément n'est accordé en plus du montant de base pour, par exemple, des charges de famille.

A noter que ce qui précède ne vaut pas pour les pensions et les revenus de remplacement. La quotité exemptée majorée doit essentiellement profiter aux contribuables qui perçoivent des revenus d'activités. L'objectif du législateur est en effet d'exclure (en partie) les contribuables qui perçoivent (notamment) des pensions et revenus de remplacement du bénéfice de la quotité exemptée majorée.

A relever également que les articles 144 et 145 de la loi relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat (*M.B.*, 30 décembre 2015) augmentent progressivement le montant de base de la quotité immunisée d'impôt (soit le montant du revenu qui est exonéré d'impôt pour chaque contribuable) et ce sur une période de quatre années :

Ainsi, par exemple, à l'horizon ex. d'imp. 2020, la quotité de base immunisée d'impôt (montant à indexer) sera de 4.785 EUR (projection sur la base de l'indexation actuelle : 8.290 EUR).

Mais, depuis l'ex. d'imp. 2009, cette situation ne donne toutefois plus droit au complément exonéré d'impôt de 1.520 EUR pour isolé avec enfant à charge.

Le contribuable qui est taxé 'isolément', c'est-à-dire qui est fiscalement considéré comme isolé et qui par conséquent n'est pas en imposition commune (comme le sont les personnes mariées et les cohabitants légaux, sauf exceptions), bénéficie d'un complément 1.520 EUR de quotité exemptée, à condition qu'il ait au 1^{er} janvier 2017 au moins un enfant à charge. Ce complément remplace le complément pour 'veuf, veuve ou parent non-marié avec enfant à charge' qui s'appliquait jusqu'à et compris l'ex. d'imp. 2002.

De même, les coparents pour lesquels le régime de coparenté fiscale s'applique (répartition des suppléments pour enfants), obtiennent chacun le supplément complémentaire (total) de 1.520 EUR pour isolé avec enfant à charge, à condition qu'ils soient imposés distinctement.

Le supplément est accordé automatiquement par l'administration ; il ne doit pas être demandé dans une rubrique de déclaration spécifique.

Depuis l'ex. d'imp. 2009, les contribuables mariés ou cohabitants légaux qui sont imposés de manière isolée sur la base de l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 1992 (ce sont les fonctionnaires internationaux et leur partenaire), sont exclus du complément de 1.520 EUR (loi portant des dispositions diverses du 22 décembre 2008) (voir plus avant).

Plus de 10.290 NEUR de revenus professionnels ... imposition comme 'isolé'

Deux déclarations doivent être déposées et deux cotisations seront également établies.

Chaque partenaire est ainsi imposé sur ses revenus propres, éventuellement majorés de sa part dans les revenus des enfants dont il a la jouissance légale.

Vu que les deux 'partenaires' sont imposés en tant qu'isolés, il ne peut y avoir application du quotient conjugal ni d'attribution d'une quote-part des revenus professionnels. L'exclusion du quotient conjugal n'est pas contraire au Protocole européen et ne constitue pas une discrimination (Anvers, 14 novembre 2000, *F.J.F.*, No. 2001/13 et 9 septembre 2004, *MonKey.be* ; Cass., 26 septembre 2002, *F.J.F.*, No. 2002/281 ; Gand, 17 juin 2003, inédit ; Liège, 25 février 2005, *MonKey.be* et circ. n° Ci.RH. n° 331/534.292 du 5 octobre 2001).

Toutefois, selon la Cour constitutionnelle, l'impossibilité d'appliquer le quotient conjugal dans certaines circonstances spécifiques constitue une violation du principe constitutionnel d'égalité (Cour Const., 29 mars 2012, rôle n° : 5143, *F.J.F.*, No. 2012/221).

Lorsqu'un contribuable perçoit pendant l'année à la fois des revenus imposables en Belgique - pour la première période de l'année au cours de laquelle il est occupé en tant que fonctionnaire ordinaire - et des revenus exonérés (> 10.290 EUR) - pour la deuxième période de l'année au cours de laquelle il est fonctionnaire de l'UE, il doit pouvoir imputer une partie de ses rémunérations imposables en Belgique de la première période via l'application du quotient conjugal à son 'partenaire' qui ne bénéficie lui-même de pas ou de peu de revenus professionnels.

Les contribuables qui se trouvent dans une telle situation, c'est-à-dire qu'ils bénéficiaient de revenus « mixtes » alors que leurs 'partenaires' ne bénéficiaient pas ou de peu de revenus professionnels, et qui, pour le passé, n'ont pas obtenu l'avantage du quotient conjugal parce qu'ils sont imposés en tant qu'isolés, peuvent demander un dégrèvement d'office. L'arrêt de la Cour constitutionnelle constitue un fait nouveau (question parlementaire orale n° 10755 de Mme Wouters du 15 mai 2012, Ch. Repr., sess. 2011-2012, CRIV 53 Com 485, p. 8). De cette manière, il est possible d'encore obtenir, **jusqu'au plus tard le 31 décembre 2017**, le quotient conjugal pour les cotisations établies après 2012.

Si seul le code 1062 ou 2062 est coché, et pas le code 1020, il s'agit d'un fonctionnaire international qui bénéficie certes de revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité, mais dont le montant total ne dépasse pas la limite de 10.290 EUR.

Dans ce cas, le contribuable demeure exclu des crédits d'impôt précités, mais s'il est marié ou cohabitant légal, il fait l'objet d'une imposition commune avec application du quotient conjugal.

Revenus d'origine étrangère exonérés et la notion de 'réserve de progressivité'

Selon l'article 155, alinéa 1^{er} du C.I.R. 1992, les revenus exonérés en vertu de conventions internationales préventives de la double imposition (CPDI) sont pris en considération pour la détermination de l'impôt, mais celui-ci est réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus.

En d'autres termes, ces revenus sont comptés avec les revenus qui sont imposables en Belgique en vue de déterminer le taux d'imposition (plus élevé) qui est applicable aux revenus imposables en Belgique (exonération sous réserve de progressivité).

Les revenus exonérés par les CPDI ne sont donc pas imposés mais les autres revenus qui sont imposables en Belgique sont (le plus souvent) taxés plus lourdement.

Il en va de même pour les revenus exonérés en vertu d'autres traités ou accords internationaux, pour autant que ceux-ci prévoient une clause de réserve de progressivité (art. 155, al. 2, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992, tel qu'inséré par l'art. 167 de la loi du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005).

Les 'autres traités ou accords' sont par exemple les conventions organiques et les accords de siège avec des organisations internationales.

La réserve de progressivité s'applique par conséquent également aux fonctionnaires, résidents de la Belgique, des organisations internationales si les conventions concernées contiennent une clause de réserve de progressivité.

Par exemple, la Convention Eurocontrol (Organisation Européenne pour la Sécurité de la Navigation Aérienne) prévoit que les rémunérations qu'Eurocontrol paie à ses membres du personnel, qui sont des résidents belges, sont exonérées d'impôt en Belgique. Les rémunérations doivent toutefois être déclarées pour la fixation du taux d'imposition applicable aux autres revenus imposables en Belgique. Le protocole comprend en effet une clause de *réserve de progressivité* (circ. n° Ci.R9.EUR-322.923 du 4 décembre 1981 et n° Ci.R9 DIV/579.355 du 11 août 2006 ; Anvers, 17 janvier 2012, rôle n° : 2010/1980, *F.J.F.*, No. 2012/278).

Les autres conventions ou accords qui comprennent une clause de réserve de progressivité pour les traitements et émoluments payés ou attribués aux fonctionnaires et membres du personnel ou à certains d'entre eux, concernent les organisations suivantes :

- Institut universitaire européen ;
- Centre européen pour les prévisions météorologiques à moyen terme ;
- Organisation européenne des brevets ;
- Centre pour le Développement industriel ;
- Agence spatiale européenne (ASE) ;
- Organisation intergouvernementale pour les transports internationaux ferroviaires (OTIF) ;
- Organisation Européenne de Télécommunications par satellite (EUTELSAT) ;

- Organisation Internationale de Télécommunications Maritimes par Satellites (INMARSAT) ;
- Banque européenne pour la Reconstruction et le Développement (BERD) ;
- Organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques (EUMETSAT) ;
- Organisation internationale de télécommunications par satellites (INTELSAT) ;
- Centre technique de Coopération agricole et rurale ;
- Agence de Coopération culturelle et technique (ACCT) ;
- Conseil de Coopération des Etats arabes du Golfe (CCG) ;
- Association européenne de libre-échange (AELE) ;
- Ligue des Etats Arabes ;
- Autorité de surveillance de l'Association européenne de libre échange (AS/AELE) ;
- Conférence de la Charte de l'Energie ;
- Groupe des Etats d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique ;
- Cour pénale internationale ;
- Organisation internationale pour les Migrations (OIM) ;
- Organisation de l'Unité africaine (OUA) ;
- Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA).

Concernant le Protocole relatif aux fonctionnaires de l'UE, les rémunérations payées par l'UE à ses fonctionnaires sont exonérées d'impôt *sans réserve de progressivité*. Cela signifie que les rémunérations ne doivent pas être reprises dans la déclaration à l'IPP.

Ce n'est en revanche pas le cas pour les revenus professionnels (rémunérations et pensions) payés aux (anciens) membres du Parlement européen (ou à leurs ayants droit), qui sont soumis à l'impôt au profit des Communautés européennes (art. 155, al. 2, 2^e tiret, du C.I.R. 1992, tel qu'inséré par l'art. 26 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 31 décembre 2009, en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2010. Lesdits revenus sont exonérés mais sont pris en considération pour la détermination de l'impôt (celui-ci étant réduit proportionnellement à la partie des revenus exonérés dans le total des revenus).

Depuis juillet 2009, les membres du parlement européen ne sont plus 'rémunérés' (en droit interne, leurs 'rémunérations' sont qualifiées comme des 'profits') par leurs autorités publiques nationales mais par l'UE, qui les assujettit à un impôt au profit des Communautés européennes. Pour éviter la double imposition, ces revenus sont exonérés en Belgique sous réserve de progressivité.

Les exclusions de certains avantages fiscaux

A l'instar du crédit d'impôt pour les titres-service, la loi de relance économique (1) du 27 mars 2009 (*M.B.*, 7 avril 2009), a instauré à partir de l'ex. d'imp. 2010 un crédit d'impôt pour les dépenses pour l'*isolation des toits, des murs et des sols* (art. 156bis, al. 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992 tel qu'inséré par l'art. 5 B de la loi de relance précitée et modifié par l'art. 124 de la loi-programme du 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 décembre 2009). Ce crédit d'impôt est en outre étendu, à partir de l'ex. d'imp. 2011, à un certain nombre d'autres dépenses faites en vue d'économiser l'énergie (remplacement des anciennes chaudières et entretien des chaudières, placement du double vitrage, audit énergétique, etc.).

Une réduction d'impôt ne donne toutefois un avantage effectif que pour autant qu'elle puisse être imputée sur un impôt dû. Les personnes qui n'ont que de faibles revenus ou que des

revenus de remplacement ne bénéficient souvent pas de l'avantage d'une réduction d'impôt parce qu'elles ne paient pas ou pas suffisamment d'impôt.

Il en va de même pour les personnes qui recueillent des revenus étrangers (p. ex. les travailleurs frontaliers) qui se voient privées de la réduction d'impôt pour économie d'énergie par la réduction pour les revenus étrangers (voir aussi question parlementaire n° 5-7508 de M. Vastersavendts du 7 décembre 2012, *Q&R*, Sénat, sess.2012-2013). La réduction théorique est dans ce cas transformée en un crédit d'impôt remboursable.

Ce mécanisme de 'conversion' en un crédit d'impôt vaut également pour les titres-service.

Toutefois, par opposition au crédit d'impôt pour les titres-service, aucune limite de revenu maximale ne s'applique pour l'attribution du crédit d'impôt pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie (art. 145/24, § 1^{er}, al. 5 et 6 du C.I.R. 1992).

L'exclusion des 'fonctionnaires internationaux' s'applique toutefois. C'est pourquoi le contribuable qui bénéficie du statut de 'fonctionnaire international', c'est-à-dire qui bénéficie de revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve de progressivité, doit l'indiquer au code 1062 (ou 2062) du cadre II de la déclaration à l'IPP.

A noter que les avantages fiscaux liés aux dépenses 'économie d'énergie' sont en voie de disparition.

Le crédit d'impôt en question s'applique seulement pour les dépenses qui ont été payées en 2009 jusqu'en 2012 pour l'isolation des toits, pour les dépenses qui ont été payées en 2009 jusqu'en 2010 inclus pour l'isolation des sols et des murs et pour les dépenses qui ont été payées en 2010 jusqu'en 2012 (dans le cadre d'une convention signée conclue avant le 28 novembre 2011) inclus pour les autres dépenses faites en vue d'économiser l'énergie qui donnent droit au crédit d'impôt. Le crédit d'impôt est par conséquent temporaire et n'est plus accordé pour les dépenses payées à partir de 2013.

Pour l'ex. d'imp. 2015, le crédit d'impôt ne peut donc encore être accordé que pour les réductions reportées pour les dépenses de 2012 (dans le cadre d'une convention signée conclue avant le 28 novembre 2011).

Une réduction reportée en ce qui concerne ces dépenses entre aussi en considération pour la transformation en un crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt s'appliquait dans un premier temps seulement pour les dépenses pour les travaux d'isolation, vu que ces travaux sont « les travaux les plus urgents et les plus efficaces » (question parlementaire n° 561 de M. Van der Maelen du 6 juillet 2009, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2008-2009, n° 72, p. 73).

Les réductions reportées relatives aux dépenses payées avant 2013 qui donnaient droit au crédit d'impôt, continuent encore à entrer en considération pour le crédit d'impôt après 2012 [circ. n° Ci.RH.331/625.119 (AGFisc 37/2013) du 9 octobre 2013].

Les dépenses payées en 2012 pour l'isolation de toit sur la base d'une convention conclue après le 27 novembre 2011 entrent également encore en considération pour le crédit d'impôt.

Le crédit d'impôt ne peut être accordé que si la dépense permettant d'économiser l'énergie donne encore droit elle-même à la réduction d'impôt. Les dépenses relatives aux habitations qui sont occupées depuis moins de cinq ans, n'entrent par conséquent jamais en considération pour un crédit d'impôt.

Combinaison avec le régime du report

Jusque et y compris l'ex. d'imp. 2013, la transformation de la réduction d'impôt en un crédit d'impôt pouvait être combinée avec le report de la réduction d'impôt vers une année suivante. La transformation de la réduction en un crédit d'impôt ne porte en effet que sur le montant maximum de la réduction pour une année spécifique, alors que le report peut porter exclusivement sur le montant de la réduction qui dépasse le montant maximum. Les deux mesures portent toujours sur des montants différents et sont ainsi parfaitement combinables.

Remarque

Dans un premier temps, le ministre des Finances était d'avis que le crédit d'impôt s'applique exclusivement pour l'année durant laquelle les travaux sont payés et qu'une réduction d'impôt reportée éventuelle ne peut donner aucun droit au crédit d'impôt (question parlementaire orale n° 13759 de M. Terwingen du 17 juin 2009, *CRA*, Com 598, p. 12).). Cet avis en contradiction avec l'Exposé des motifs de la loi de relance précitée. Pour éviter tous malentendus à ce sujet, le ministre a ensuite admis que les réductions transférées entrent aussi en considération pour le crédit d'impôt (question parlementaire n° 602 de M. Terwingen du 24 juillet 2009, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2009-2010, n° 085, p. 173). Ce principe a été ensuite expressément inscrit dans le C.I.R. 1992 par l'article 124 de la loi-programme du 23 décembre 2009. Le crédit d'impôt peut être accordé par conséquent au plus tard pour l'ex. d'imp. 2016 (pour des réductions reportées à 2015 en ce qui concerne des dépenses de 2012).

A noter que la réduction d'impôt ne peut toutefois jamais être transformée en un crédit d'impôt pour les dépenses suivantes : installation d'un système de chauffage d'eau au moyen de l'énergie solaire (chauffe-eau solaire), panneaux solaires et autres équipements pour la production d'énergie géothermique (pompe à chaleur).

Le crédit d'impôt est imputable et remboursable (même si aucun impôt n'est dû). Après l'imputation sur l'impôt dû, le solde du crédit d'impôt est remboursé s'il atteint au moins 2,50 EUR (art. 304, § 2, al. 1^{er}, du C.I.R. 1992). Tout comme pour le crédit d'impôt relatif aux titres-service, il n'est pas tenu compte, pour le calcul de la majoration d'impôt (art. 157 du C.I.R. 1992), du crédit d'impôt relatif aux dépenses faites en vue d'économiser l'énergie. Les crédits d'impôt n'influencent pas non plus le montant de la taxe communale additionnelle (circ. n° Ci.RF.331/611.085 du 22 août 2011).

Nous n'abordons pas ici l'ordre des imputations des différentes réductions d'impôt et crédits d'impôt fédérales et régionales.

Imposition des pensions des Nations Unies et de l'Union européenne

Les pensions qui sont versées par les Nations Unies ou par des institutions spécialisées des Nations Unies à des ex-fonctionnaires, résidents de la Belgique, sont imposables en Belgique. Ces pensions ne peuvent pas être déclarées dans la rubrique C du cadre V.

Les pensions que l'Union européenne verse à des ex-fonctionnaires, résidents de la Belgique, ne sont pas imposables en Belgique (exonération sans réserve de progressivité). Ces pensions ne peuvent pas être déclarées au cadre V.

Les pensions payées aux anciens membres, résidents de Belgique, du Parlement européen (ou à leurs ayants droit), qui sont soumises à l'impôt au profit des Communautés européennes, sont exonérées en Belgique (exonération avec réserve de progressivité). Ces pensions doivent donc être déclarées à la rubrique C du cadre V, avec la mention 'Union européenne' en regard du 'pays'.

Décumul et réduction pour revenus étrangers

Jusqu'à l'ex. d'imp. 2002, l'administration (fiscale belge) partait, pour le calcul de la réduction pour revenus étrangers, de l'impôt du ménage sur les revenus imposables communs. Elle immunisait l'impôt du ménage (à concurrence de 50 % ou 100 %) sur la base de la proportion entre l'ensemble du revenu étranger du ménage et l'ensemble des revenus du ménage. Ce mode de calcul que pratiquait l'administration antérieurement est celui du cumul des revenus.

La Cour d'arbitrage (devenu Cour constitutionnelle) s'est toutefois prononcée à deux reprises en faveur d'un calcul d'une exonération qui tienne compte des revenus de chacun des contribuables pris isolément, sous forme d'un décumul (Cour d'arbitrage, arrêt n° 84/97 du 17 décembre 1997 et arrêt du 18 février 1998, *F.J.F.*, No. 98/122).

Lorsque le revenu étranger est supérieur au revenu belge, le mode de calcul décumulé est généralement plus avantageux pour le contribuable. Mais lorsque le revenu étranger est inférieur, le cumul sera souvent plus profitable. Le cumul est en fait une sorte de solution de compromis et il a pour effet de tempérer la réduction, tant vers le haut que vers le bas.

Suite aux arrêts de la Cour d'arbitrage, l'administration fiscale a appliqué automatiquement, pour l'ex. d'imp. 2002 jusqu'à l'ex. d'imp. 2004, le mode de calcul le plus favorable pour le contribuable.

Depuis l'ex. d'imp. 2005, le mode de calcul décumulé est automatiquement appliqué (art. 155 et 156 du C.I.R. 1992 tels que modifiés par la loi portant réforme de l'impôt des personnes physiques du 10 août 2001, *M.B.*, 20 septembre 2001). La réduction fiscale est calculée par conjoint ou cohabitant légal sur l'ensemble de son revenu net, sans tenir compte du revenu de l'autre conjoint (volonté du législateur d'instaurer la neutralité fiscale des formes de choix de vie avec le décumul intégral des revenus des conjoints).

L'ensemble du revenu net est le revenu avant déduction des éléments déductibles, mais après application du quotient conjugal et l'attribution d'un revenu d'aidant.

Si le quotient conjugal est fiscalement désavantageux pour les contribuables, il n'est pas appliqué (art. 87 et 88 du C.I.R. 1992).

Les conséquences de cette modification législative sont toutefois que si le 'partenaire' qui a des revenus étrangers a le revenu le moins élevé, le calcul décumulé de la réduction (nouveau calcul) est moins avantageux que le calcul cumulé (ancien calcul).

Exemple

X et Y sont mariés et sont en imposition commune.

X bénéficie d'une rémunération d'origine belge de 40.000 EUR.

Y bénéficie d'une rémunération d'origine étrangère (pays frontalier) de 20.000 EUR.

L'impôt dû (pour l'ex. d'imp. 2005) est de 13.490,08 EUR en appliquant les règles du cumul (ancien) et de 14.860,07 EUR en appliquant les règles du décumul (nouveau).

En revanche, si le 'partenaire' avec revenus étrangers a le revenu le plus élevé, le calcul décumulé est généralement plus avantageux.

Exemple

X bénéficie d'une rémunération d'origine belge de 20.000 EUR.

Y bénéficie d'une rémunération d'origine étrangère (pays frontalier) de 40.000 EUR.

L'impôt dû (pour l'ex. d'imp. 2005) est de 7.142,64 EUR en appliquant les règles du cumul (ancien) et de 5.772,66 EUR en appliquant les règles du décumul (nouveau).

Ce n'est toutefois pas toujours le cas. C'est ainsi que, même lorsque la quotité étrangère est la plus importante dans le revenu de ménage, on peut payer, à partir de l'ex. d'imp. 2005, plus d'impôt qu'auparavant quand on a plusieurs enfants à charge. Les suppléments de quotités exonérées d'impôt pour enfants sont en effet imputées sur le revenu le plus élevé, en l'espèce le revenu étranger. Étant donné que le revenu étranger est exonéré d'impôt, les suppléments en question ne génèrent pas d'économie d'impôt effective et sont en fait 'perdus'.

Exemple

X et Y ont cinq enfants à charge.

X bénéficie d'une rémunération d'origine belge de 20.000 EUR.

Y bénéficie d'une rémunération d'origine étrangère (pays frontalier) de 40.000 EUR.

L'impôt dû (pour l'ex. d'imp. 2005) est de 4.795,89 EUR en appliquant les règles du cumul (ancien) et de 5.356,41 EUR en appliquant les règles du décumul (nouveau).

Concernant cette problématique dénoncée par de nombreux parlementaires, on peut renvoyer aux questions parlementaires n° 2822 de M. de Donnea du 12 mai 2004 (CRA, Com 256, p. 3), n° 8909 de M. Vandeurzen du 16 novembre 2005 (CRA, Com 742, p. 18), n° 12021 de M. Arens et n° 12053 de Mme Govaerts du 21 juin 2006 (CRA, Com 1013, p. 5), n° 13070 de Mme Govaerts du 22 novembre 2006 (CRA, Com 1106, p. 12), n° 1498 de M. Vandeurzen du 12 décembre 2006 (Q&R, Ch. Repr., 22 janvier 2007, p. 29109) et n° 138 de M. Bogaert du 8 février 2008 (Q&R, Ch. Repr., 17 mars 2008, p. 2185).

Force est toutefois de constater que ce qui précède était la conséquence d'une application correcte des articles 134, § 1^{er}, alinéa 2, et 155 du C.I.R. 1992 qui prévoient l'imputation des suppléments sur le revenu le plus élevé (ledit alinéa 2 précisait que « Lorsqu'une imposition commune est établie, les suppléments visés à l'article 132 sont imputés dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé. Lorsque le revenu imposable de l'un des deux contribuables est inférieur à sa quotité du revenu exemptée d'impôt, la différence est

ajoutée à la quotité du revenu exemptée d'impôt de l'autre contribuable ») et l'exonération sans réserve de progressivité (Trib. Bruges, 1^{er} juin 2004, *MonKey.be* ; Gand, 24 septembre 2009, rôle n° : 07/3522/A, Cour. Fisc., n° 2009/696, avec commentaire de W. Defoor ; Trib. Hasselt, 27 avril 2011, rôle n° : 09/1912/A, SPF Finances - *Fisconetplus* ; Anvers, Anvers, 17 janvier 2012, rôle n° : 2010/1980, *F.J.F.*, No. 2012/278 et Cour Const., 9 juillet 2013, rôle n° : 5482, 5507 et 5519, *F.J.F.*, No. 2014/101).

La Commission européenne y voit toutefois une discrimination et enjoint la Belgique à imputer les déductions liées aux personnes (p.ex. quotités exonérées d'impôt) d'une manière intégrale et non au *prorata* des revenus belges (voir plus loin).

Une réponse administrative ...

En réponse, l'administration (fiscale belge) a instauré un système par lequel elle accorde une « réduction complémentaire » pour les revenus étrangers provenant d'un État membre de l'EEE [circ. n° Ci.RH.331/575.420 (AFER 8/2008) du 12 mars 2008, modifiée ensuite par la circ. n° Ci.RH.331/575.420 du 11 septembre 2015].

Dans certains cas, une réduction complémentaire est accordée en plus de la réduction ordinaire (exemption avec réserve de progressivité).

La réduction complémentaire est calculée à l'aide de la formule suivante : [impôt belge avec l'application réserve de progressivité + impôt étranger] - impôt belge fictif si tous les revenus étaient belges = réduction supplémentaire.

Les conditions d'application sont toutefois tellement strictes et les situations dans lesquelles la réduction complémentaire joue tellement limitées que dans la pratique la circulaire restera généralement lettre morte.

C'est ainsi que les revenus provenant des Pays-Bas et de France sont automatiquement exclus de la réduction supplémentaire (point 9, premier tiret de la circulaire). En outre, les contribuables qui bénéficient simplement de revenus étrangers exonérés ne peuvent pas non plus obtenir la réduction supplémentaire (points 24 et 25 de la circulaire). De plus, il est requis que l'impôt belge *fictif* (qui serait perçu si tous les revenus étaient belges) soit inférieur à la somme de l'impôt belge *réel* (avec application de l'exonération sous réserve de progressivité) et de l'impôt étranger (point 3, 4^e tiret et point 18 de la circulaire). Cela ne sera dans la pratique que rarement le cas vu l'avantage du *salary split* et vu que l'impôt belge fictif doit être calculé sur le revenu étranger avant la déduction de l'impôt étranger.

De plus, la réduction complémentaire n'est pas accordée automatiquement : le contribuable doit la demander en introduisant une réclamation et la charge de la preuve repose sur ses épaules.

A noter également que la circulaire précitée du 12 mars 2008 ne peut pas être invoquée par les membres du personnel des organisations internationales qui perçoivent des revenus immunisés (avec réserve de progressivité) sur la base de conventions ou d'accords internationaux, comme par ex. les membres du personnel de EUROCONTROL (circ. n° Ci.RH.331/575.420 du 5 juin 2008). Ce personnel ne bénéficie en effet pas de revenus provenant d'un autre Etat membre de l'EEE.

Au sujet de ces contribuables on relèvera un profond désaccord entre la Cour d'appel de Bruxelles et la Cour de cassation.

Parenthèse

La Cour d'appel de Bruxelles a décidé, à deux reprises, que les revenus exonérés ne font pas partie du revenu le plus élevé. Pour la détermination du revenu imposable le plus élevé du ménage (art. 134 du C.I.R. 1992), il ne peut être tenu compte des revenus exonérés par convention ou accord, même si cette exonération est appliquée avec réserve de progressivité. En cause un fonctionnaire d'Eurocontrol dont les revenus sont exonérés tout comme les revenus étrangers des pays avec convention préventive de la double imposition (avec réserve de progressivité), conformément à l'article 155 du C.I.R. 1992.

Le raisonnement de la Cour est le suivant. Le 'revenu imposable' est formé par le 'revenu net total' (art. 6 du C.I.R. 1992) dont le revenu professionnel net fait partie, à côté des revenus mobiliers, immobiliers et divers nets. On entend par revenu professionnel net, '*le montant total des revenus à l'exclusion des revenus exonérés*' (art. 23, § 2, du C.I.R. 1992). Cet article de la loi fait partie de la 'Section 4. Revenus professionnels, Sous-section 1. Revenus imposables' du C.I.R. 1992. Selon la Cour, rien ne permet de dire que les 'revenus exonérés' visés à l'article 23, § 2 du C.I.R. 1992 doivent être limités aux exonérations sociales et culturelles visées à l'article 38 et suivants du C.I.R. 1992. En font notamment partie les revenus exonérés sur la base de l'article 155 du C.I.R. 1992, qui ne font donc pas partie des revenus professionnels nets. C'est pourquoi l'administration fiscale belge ne peut tenir compte que des revenus exonérés du fonctionnaire Eurocontrol (et par analogie des revenus exonérés étrangers) pour la détermination du taux d'imposition applicable aux autres revenus (réserve de progressivité), mais pas pour la détermination du 'revenu imposable le plus élevé' du ménage. La réduction d'impôt pour enfants doit par conséquent être imputée sur le revenu belge du partenaire qui certes est moins élevé que le revenu (exonéré) du fonctionnaire d'Eurocontrol, mais qui, compte tenu de ce qui précède, est le 'revenu imposable le plus élevé'. Et ce qui vaut pour la réduction pour enfants vaut également pour la réduction pour titres-service qui ne peut pas être imputée sur le revenu exonéré (Bruxelles, 18 mars 2014, rôle n° : 2011/AR/396, *MonKey.be*, en français, et 25 juin 2014, rôle n° : 2010/AR/2553, en néerlandais).

On rappellera que bien que le traitement fiscal des revenus d'un fonctionnaire d'Eurocontrol et des revenus d'un contribuable qui est occupé dans un pays avec convention préventive de la double imposition (qui est compétent pour imposer) soit identique, leur situation diffère en ce sens que le premier recueille ses revenus en Belgique et le deuxième à l'étranger. Comme argument supplémentaire, l'administration a cité l'article 5 du C.I.R. 1992 qui reprend aussi les revenus étrangers parmi les revenus imposables, mais la Cour a rejeté cet argument parce que les revenus du fonctionnaire d'Eurocontrol ne sont pas des revenus étrangers.

Mais la Cour de cassation a cassé l'arrêt précité du 18 mars 2014 : les revenus exonérés font partie du revenu le plus élevé.

L'article 23 du C.I.R. 1992 définit les revenus professionnels imposables comme s'entendant du montant net des revenus professionnels, à savoir le montant total de ces revenus, à l'exception des revenus exonérés et après déduction successive des frais professionnels et des

pertes professionnelles. On vise ici les revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve liée au calcul de l'impôt afférent à d'autres revenus. Or, les traitements payés par Eurocontrol sont précisément, dans un premier temps, considérés comme des revenus professionnels imposables (afin de déterminer le taux applicable aux autres revenus) (art. 155 du C.I.R. 1992) ; ce n'est que par la suite - donc après que l'impôt a été fixé sur cette base - qu'une réduction d'impôt est accordée. Il n'est donc pas question dans ce contexte d'une exonération sous la forme d'une exclusion de la base imposable, mais d'une exonération sous la forme de l'octroi d'une réduction d'impôt. Selon la Cour de cassation, il ne s'agit donc pas de revenus exonérés qui sont exclus de la notion de montant net des revenus professionnels (sur la base de l'art. 23 du C.I.R. 1992) (Cass., 30 octobre 2015, rôle n° : F.14.0160.F, *MonKey.be*).

Une réponse législative ...

La loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (M.B., 20 décembre 2012) vise à apporter une réponse aux problèmes évoqués plus avant.

Dans le cadre du décumul complet à l'IPP (instauré à partir de l'ex. d'imp. 2005), la loi du 10 août 2001 précitée a apporté quelques modifications à l'article 134, § 1^{er}, du C.I.R. 1992. Le texte modifié donne toutefois lieu à quelques problèmes d'application en ce qui concerne le transfert des quotités de revenu exemptées entre conjoints. Le gouvernement a dès lors proposé de réécrire l'article 134 du C.I.R. 1992 et d'explicitier dans un nouveau § 4 les règles d'imputation des quotités du revenu exemptées d'impôt et des suppléments en cas d'imposition commune, et ce dans l'esprit de la réforme de l'IPP réalisée en 2001.

De plus, il a été proposé de modifier le calcul du crédit d'impôt pour enfants à charge. La loi du 10 août 2001 a instauré à partir de l'ex. d'imp. 2003 un crédit d'impôt imputable et remboursable pour enfants à charge parce que bon nombre de familles (surtout les familles nombreuses) ne peuvent pas bénéficier totalement de l'exonération d'impôt pour enfants à charge à cause du faible montant de leurs revenus. De cette manière, ces familles peuvent aussi profiter d'un avantage fiscal pour enfants à charge, bien qu'elles ne paient pas d'impôts sur les revenus.

L'article 134, § 3, alinéa 2, du C.I.R. 1992 stipulait, jusqu'alors, que le crédit d'impôt pour enfants à charge est égal à la partie de la quotité du revenu exemptée d'impôt qui n'est pas imputée sur le revenu et qui concerne les suppléments pour enfants à charge, multipliée par le taux d'imposition applicable à la tranche de revenu correspondante, avec toutefois un maximum de 250 EUR (montant à indexer) par enfant à charge. Puisque le crédit d'impôt est calculé au taux d'imposition de la tranche de revenu correspondante, il est possible que le montant du crédit d'impôt octroyé à deux familles ayant le même nombre d'enfants à charge et le même revenu au niveau de la famille, soit toutefois différent et ceci à cause d'une répartition différente du revenu familial entre les deux conjoints. Etant donné que les revenus de ces deux familles sont en principe identiques, le gouvernement a estimé que le crédit d'impôt pour enfants à charge octroyé à ces deux familles, devait aussi être identique. Dès lors, il a proposé de calculer le crédit d'impôt dorénavant au taux uniforme de 25 %.

Dans l'état de la législation avant sa modification par la loi précitée du 13 décembre 2012, le crédit d'impôt pour enfants à charge était également octroyé aux fonctionnaires internationaux qui recueillent des revenus professionnels exonérés sans réserve de progressivité, bien que ces

contribuables aient des revenus importants et qu'ils ne font donc pas partie du public visé par la mesure. Cet usage « impropre » du crédit d'impôt par ces travailleurs a déjà été mis en question par une institution internationale. Vu l'importance des revenus professionnels dont bénéficient les fonctionnaires internationaux et le lien indéniable entre la hauteur des revenus et le crédit d'impôt pour enfants à charge, le gouvernement a estimé que le renvoi à la catégorie des fonctionnaires internationaux en soi est suffisant pour motiver la différence de traitement (Ch. Repr., sess. 2012-2013, Doc. parl. n° 53 2458/001, p. 11).

Les conventions avec les organisations ou les institutions internationales stipulent en règle générale que leurs fonctionnaires ne peuvent pas être taxés (directement ou indirectement) sur les rémunérations qu'ils perçoivent de cette organisation ou de cette institution. Ceci n'implique toutefois pas que le principe d'égalité en matière fiscale ne soit pas mis (lisez 'pris') en compte. Il est vrai que les fonctionnaires internationaux ne peuvent pas être taxés plus lourdement du fait qu'ils recueillent un revenu exonéré. Mais cela ne signifie pas non plus qu'un État doive accorder à ces fonctionnaires internationaux (ou à leurs conjoints) des avantages fiscaux liés à leur capacité contributive et à leur situation personnelle et familiale alors que d'autres contribuables dans la même situation n'y ont pas droit. Dans certains cas, il semble dès lors indiqué de tenir compte des revenus professionnels des fonctionnaires internationaux. C'est pourquoi le gouvernement a proposé d'exclure les contribuables qui recueillent des revenus professionnels qui sont exonérés sans réserve de progressivité du crédit d'impôt pour enfants à charge. Cette exclusion vaut également pour les conjoints de ces contribuables qui sont taxés isolément conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 1992.

L'article 134 du C.I.R. 1992 tel que modifié par la loi du 13 décembre 2012 selon les principes évoqués ci-avant est entré en vigueur à partir de l'ex. d'imp. 2013.

Une exclusion non acceptée par les contribuables visés ...

Comparons les deux situations suivantes (2 contribuables, X et Y, en imposition commune, X est un travailleur frontalier ou un fonctionnaire UE par exemple, 4 enfants à charge, taux d'IPP/Com de 7 %).

X bénéficie d'un revenu professionnel étranger de 30.000 EUR (après déduction de l'impôt dû dans le pays de l'exercice de l'activité professionnelle). Y a un revenu professionnel belge de 30.010 EUR. Dans ce cas, l'IPP (belge) dû = 1.980,92 EUR.

Si on inverse les revenus [X bénéficie d'un revenu professionnel étranger de 30.010 EUR (après déduction de l'impôt dû dans le pays de l'exercice de l'activité professionnelle) et Y a un revenu professionnel belge de 30.000 EUR], l'IPP (belge) dû = 7.457,87 EUR (différence, 5.476,95 EUR).

Explication : dans le 1^{er} cas, les suppléments exonérés d'impôt pour enfants à charge sont imputés sur le revenu belge (= le plus élevé). Dans le 2^e cas, les suppléments exonérés d'impôt sont imputés sur le revenu exonéré. Dans ce cas, la réduction d'impôt pour enfants est en grande partie perdue.

Les contribuables qui se trouvent dans le 2^e cas ne peuvent toutefois pas invoquer la circulaire précitée du 12 mars 2008.

Saisie de cette ‘curiosité’ (imputation automatique des suppléments exonérés d’impôt pour enfants à charge sur le revenu le plus élevé, même s’il s’agit d’un revenu exonéré), la Cour constitutionnelle n’y a vu dans un premier temps aucune discrimination (Cour Const., 9 juillet 2013, réf. plus avant).

Mais à l’occasion de la condamnation de cette imputation comme étant discriminatoire par la Cour européenne de Justice (CJUE, 12 décembre 2013, rôle n° C-303/12, *F.J.F.*, No. 2014/65), la Cour constitutionnelle a par la suite déclaré le régime comme étant inconstitutionnel : l’article 134 du C.I.R. 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l’article 45 du TFUE (Cour Const., 24 avril 2014, arrêt n° 68/2014, *MonKey.be*).

L’administration a été chargée de plancher sur les implications de cet arrêt (question parlementaire orale n° 22762 de Mme Wouters du 19 mars 2014, *CRA*, Com 953, p. 29).

Sans attendre le résultat de cette analyse, les contribuables mariés ou cohabitants légaux, qui se trouvent dans la situation où leur réduction d’impôt pour personnes à charge est imputée sur le revenu étranger exonéré (plus élevé) et non sur le revenu belge inférieur, laquelle réduction est donc, *de facto*, perdue, ont pour la plupart contesté leur imposition en se référant à cet arrêt.

Si le délai de réclamation est expiré, le contribuable peut toujours introduire une requête en dégrèvement d’office dans un délai de cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l’année au cours de laquelle l’imposition, pour laquelle le dégrèvement est demandé, a été établie. L’arrêt de la Cour de justice constitue en effet un fait nouveau au sens de l’article 376, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 (question parlementaire n° 820 de M. Arens du 20 mars 2014, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2013-2014, n° 156, p. 282).

Le 8 juillet 2014, l’administration (fiscale belge) a publié son interprétation des arrêts précités et a communiqué sa position relative aux conditions et au calcul du montant qui doit éventuellement être payé [circ. n° Ci.RH.331/633.468 (AGFisc 27/2014) du 1^{er} juillet 2014].

Dans cette circulaire, l’administration rejette la possibilité de déterminer simplement la différence d’impôt sur la base de l’imputation de l’exonération d’impôt pour les enfants sur le revenu (belge) inférieur.

L’administration estime qu’il ne peut être question d’un remboursement que si, dans l’État membre de l’EEE où le revenu étranger a été obtenu, aucun avantage fiscal n’a été accordé, même pas au prorata, pour charges de famille. Les contribuables qui ont des revenus provenant des Pays-Bas, de France et du Luxembourg n’ont de ce fait dans la pratique (généralement) pas droit au remboursement (voir point 9-11 de la circulaire) [en ce qui concerne les Pays-Bas, voir aussi la circ. n° Ci.RH.331/634.229 (AGFisc 32/2014) du 11 août 2014].

En outre, le montant à rembourser est attribué sous la forme d’une ‘réduction d’impôt complémentaire’ (cf. circ. précitée du 12 mars 2008).

Le calcul de cette réduction complémentaire est complexe. La réduction complémentaire est déterminée sur la différence positive entre d’une part l’impôt réel dû à l’étranger et en Belgique (avec imputation de l’exonération pour enfants sur le revenu étranger exonéré), et

d'autre part l'impôt fictif qui serait dû si tous les revenus étaient d'origine belge. Si la réduction (ordinaire) pour les revenus étrangers dont on bénéficie en Belgique excède le montant de l'impôt payé à l'étranger sur ces revenus, aucune réduction d'impôt supplémentaire ne peut être accordée et le contribuable n'a droit à aucun remboursement.

Dans la pratique, la possibilité d'obtenir un remboursement est ainsi complètement vidée de son contenu, certainement pour les contribuables qui recueillent des revenus des Pays-Bas, de France et du Luxembourg, puisque, selon la circulaire, il appartient au contribuable de prouver son droit à la réduction supplémentaire et le montant de celle-ci.

La 'nouvelle' circulaire n'offre pas de solution pour le fond du problème et ce n'est pas à l'administration à tenter de 'rafistoler' les morceaux : les règles d'imputation légales de l'avantage pour enfants tel que défini à l'article 134, § 4, du C.I.R. 1992 sont contraires au droit européen et à la Constitution et doivent être corrigés par le législateur (question parlementaire n° 126 de M. Penris du 22 janvier 2015, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2014-2015, n° 016, p. 210). Une telle modification légale ne vaudra toutefois que 'pour l'avenir'.

Un contribuable a contesté la 'légalité' de la circulaire précitée en justice. Il est immédiatement entendu : une circulaire administrative ne peut pas faire obstacle à la loi et aux décisions de la Cour de justice et de la Cour constitutionnelle en la matière (Anvers, 22 septembre 2015, rôle n° : 2013/AR/2818, *F.J.F.*, No. 2016/16).

Immédiatement interpellé par une parlementaire, le ministre a d'abord répondu que rien n'était encore décidé quant à savoir si un recours en cassation pouvait être introduit contre l'arrêt précité de la Cour d'appel d'Anvers et que l'administration poursuivait son enquête (question parlementaire n° 691 de Mme Wouters du 11 décembre 2015, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 2016-2017, 54 096, p. 235). Pour annoncer ensuite que l'administration s'inclinait devant cette jurisprudence de la Cour anversoise (questions parlementaires orales jointes n°s 10183 et 10575 de MM. Vanvelthoven et Verherstraeten du 20 avril 2016, *CRA*, Ch Repr., sess. 2015-2016, Com 390, p. 19 et n° 14255 de M. Van Biesen du 9 novembre 2016, *CRA*, Ch Repr., sess. 2016-2017, Com 527, p. 9 ; voy. la *L.F.B.*, n° 2017/283, p. 36).

D'autres jugements ont depuis également été rendus en ce sens (Trib. Arlon, 7 octobre 2015, inédit et Trib. Liège, 24 mars 2016, *MonKey.be*). Les suppléments immunisés d'impôt pour enfants doivent être imputés sur les revenus belges (inférieurs) et non sur les revenus étrangers exonérés (supérieurs).

En attendant une modification législative

Sur injonction du ministre, en attendant une modification législative, l'administration a décidé par sa circulaire n° 2017/C/31 du 18 mai 2017 de modifier, pour l'ex. d'imp. 2017, son programme de calcul de l'impôt (de sorte à épargner aux contribuables intéressés de devoir introduire une réclamation) de la façon suivante.

Les suppléments de la quotité exemptée visés à l'article 132 du C.I.R. 1992 (corrigés le cas échéant conformément à l'art. 132bis du C.I.R. 1992) seront imputés dans le chef du conjoint qui a le revenu le plus élevé sauf si l'imputation de ces suppléments dans le chef de l'autre conjoint leur est plus favorable (ce qui nécessitera un double calcul).

Le calcul le plus avantageux pour les contribuables est retenu pour la suite du calcul.

L'évaluation du calcul le plus avantageux se fait au niveau du « principal total », c'est-à-dire la somme de l'I.P.P. afférent aux revenus imposables distinctement (RID) et de l'I.P.P. afférent aux revenus imposables globalement (RIG) après application de la quotité du revenu exemptée d'impôt, de la réduction d'impôt pour pensions et revenus de remplacement et de la réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère.

Ce double calcul est applicable pour tous les contribuables :

- faisant l'objet d'une imposition commune et
- dont l'un au moins des contribuables bénéficie de la réduction pour revenus d'origine étrangère visée aux articles 155 ou 156 du C.I.R. 1992 et
- pouvant bénéficier d'un ou plusieurs suppléments de quotité exemptée d'impôt visés à l'article 132 du C.I.R. 1992.

Le fait qu'un avantage (fiscal ou autre) aurait ou non été octroyé dans le pays étranger est sans incidence.

L'administration ajoute que la 'solution' exposée ci-avant pour l'ex. d'imp. 2017, s'applique aux ex. d'imp. antérieurs, pour autant que les contribuables se trouvent dans les mêmes conditions.

Ces derniers disposent, au stade administratif, du délai ordinaire de réclamation visé à l'article 371 du C.I.R. 1992 et du délai de cinq ans visé à l'article 376, § 1^{er}, du C.I.R. 1992.

La publication des arrêts précités de la Cour de justice européenne et de la Cour constitutionnelle (respectivement des 12 décembre 2013 et 24 avril 2014) constitue en effet, comme déjà indiqué plus avant, un fait nouveau probant (qui ouvre le délai de 5 ans permettant au conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou au fonctionnaire délégué par lui, d'accorder d'office le dégrèvement des surtaxes qui en résultent).

L'application de l'article 376, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 est cependant soumise à la condition que la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

Les décisions de rejet sur des réclamations ou des demandes de dégrèvement d'office qui auraient été introduites antérieurement et qui soulevaient le même grief, sont cependant irrévocables, à défaut d'intentement d'une action auprès du tribunal de première instance, dans le délai fixé par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire (art. 375, § 1^{er}, al. 2 et 376*ter*, al. 3, du C.I.R. 1992).

Les litiges administratifs ou judiciaires encore pendants doivent faire l'objet respectivement d'une décision directoriale ou de conclusions conformes aux directives énoncées ci-avant, étant entendu que la charge de la preuve incombe au redevable.

A noter que les contribuables lésés ne seront toutefois pas identifiés par l'administration fiscale et ils ne seront pas avertis individuellement.

À suivre ...