

De la fiscalité transfrontalière et de l'apport de la Cour, de la *Brussels International Business Court* et des *bitcoins*

Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 3 septembre 2018

Introduction.

1. Par la fonction assignée à la Cour de cassation au sein de l'ordre judiciaire, elle n'est appelée à se prononcer qu'en différé sur des questions de droit liées aux évolutions de la société, dès lors qu'il existe un décalage, parfois important, entre le moment où les juridictions de fond sont saisies d'un problème et celui où la Cour va devoir prendre position sur la question juridique pertinente. Cette circonstance induit parfois l'impression que la Cour agit à rebours de l'histoire lorsque, entre-temps, le législateur est intervenu pour modifier les dispositions légales applicables.

Un exemple récent, parmi d'autres, peut être trouvé dans l'important contentieux consacré à l'application de l'article 219 du Code des impôts sur les revenus établissant une cotisation distincte à raison de certaines dépenses et avantages de toute nature qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif. Les nombreux arrêts de la Cour concernant cette disposition, rendus à partir de 2015, ne présentent en effet qu'un intérêt historique puisqu'elle a été modifiée par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014, la nouvelle disposition s'appliquant à tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés à la date de l'entrée en vigueur de cette loi (art. 40 de ladite loi).

2. Ce décalage entre le moment où surgit la question juridique et l'intervention de la Cour se retrouve au niveau de la fiscalité transfrontalière. Devant la Cour, l'augmentation du contentieux fiscal transfrontalier voire international a d'abord été diffuse. Elle est apparue nettement au début du XXI^e siècle et ne s'est plus démentie depuis. On peut sans doute y voir aussi une conséquence de l'approfondissement de la construction européenne réalisé par l'Acte unique européen des 17 et 28 février 1986.

3. Et puis il y a un autre décalage, plus marqué et moins aisé à rattraper: celui entre l'annonce politique d'une réforme ou un fait économique impactant potentiellement l'activité de la Cour et sa capacité de peser dans le débat.

L'année 2017 nous a livré deux exemples emblématiques, tous deux ancrés dans l'économie avec d'éventuelles retombées dans le fiscal: le soudain avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court* et, à l'opposé, l'apparent *no man's land* juridique en Belgique des *bitcoins* et autres crypto-monnaie, instrument de paiement ordinaire.

4. La présente mercuriale se penche donc, dans sa première partie, sur la contribution de la Cour dans le domaine du droit fiscal international (transfrontalier). Après avoir sommairement rappelé l'évidence des objectifs majeurs de ce droit – la prévention de la double imposition – elle examine quelques-uns de ses fondements et l'apport de la Cour sur divers aspects qui le jalonnent¹ (I). La seconde partie sera réservée aux deux questions d'actualité évoquées ci-dessus, l'une - la *Brussels International Business Court* - surgissant de nulle part, annonçant une soudaine réforme du paysage judiciaire, l'autre, les crypto-

¹ En raison de l'actualité abordée dans la seconde partie de la mercuriale, lié au souci de diminuer le volume de la contribution écrite, l'examen thématique de la jurisprudence de la Cour relative à la fiscalité internationale (transfrontalière), qui devait faire suite à l'aperçu général portant sur les objectifs, les fondements et les apports de la Cour dans le domaine de la fiscalité transfrontalière, sera publié à part.

monnaies, captant progressivement l'attention à force de n'être apparemment, en Belgique, qu'un non-fait tenu à l'écart du focus législatif (II).

I. FISCALITÉ TRANSFRONTALIÈRE: OBJECTIF, FONDEMENTS, APPORTS DE LA COUR.- APERÇU GÉNÉRAL²

A. La double imposition est une conséquence de l'exercice concurrent des souverainetés nationales.

5. Dans son traité rédigé en 1994, le professeur Jacques Malherbe entamait son analyse en rappelant à quel point le droit fiscal international découle de la souveraineté nationale³. Cette affirmation est la clé de voûte d'une bonne compréhension de la matière. Pour faire bref, on peut considérer que c'est l'exercice concurrent de la souveraineté des Etats qui produit le phénomène de double imposition que le droit fiscal international vise à régler.

Un mot d'explication, pour autant que de besoin.

Au départ il y a l'autonomie des Etats qui les autorise à désigner leurs contribuables et à définir les revenus qu'ils soumettent à l'impôt. Mais dans le cas de la fiscalité comprenant un élément d'extranéité - revenus ou résidence - cette autonomie rencontre d'emblée au moins deux limites: le territoire étatique et les souverainetés nationales concurrentes.

D'une part, les limites territoriales de leur souveraineté nationale condamnent les Etats à limiter leurs appétits fiscaux aux situations dans lesquelles ils peuvent exercer une contrainte effective sur le contribuable qu'ils prétendent taxer. Concrètement, ils ne peuvent imposer de manière efficace – comprenez: en pouvant assurer le recouvrement des sommes dues par voie de contrainte⁴ – que les *revenus étrangers de leurs résidents fiscaux* ou les *revenus domestiques des contribuables étrangers*.

² Que Monsieur le référendaire D. Patart trouve ici mes plus vifs remerciements pour sa contribution substantielle à cette partie de la Mercuriale. Celle-ci, qui a trait à l'activité juridictionnelle de la Cour, est, conformément à la loi traduite en langue néerlandaise, par le service de la concordance des textes français et néerlandais.

³ J. MALHERBE, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 11: « Si le droit fiscal est l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts, c'est-à-dire impose des contributions qui ne sont pas la rémunération d'une prestation déterminée, le droit fiscal international présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur un territoire ».

⁴ Sur ce que l'effectivité d'une norme – et l'extrait de rôle reprenant le montant de la cotisation à charge d'un contribuable pour un exercice fiscal déterminé en est assurément une - dépend du degré de contrainte prévue à son appui, cons. p. ex. L. FRANCOIS, *Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, 5^{ème} édition, Librairie Fernand GOTHIER, Liège, 1973. Le Marquis Cesare BECCARIA écrivait en 1764, dans son *Traité sur les délits et les peines*, qu'« un des moyens les plus sûrs de réprimer les délits, ce n'est pas la rigueur des châtiments, mais leur caractère *infaillible* (...). La *certitude d'une punition*, même modérée fera toujours plus d'impression que la crainte d'une peine terrible si à cette crainte se mêle l'espoir de l'impunité ». Avec beaucoup de lucidité, ANOUILH, dans « Becket ou l'honneur de Dieu », prête à Thomas BECKET qui, en qualité d'archevêque-primat d'Angleterre doit, face à son conseil d'évêques, justifier trois excommunications de nobles normands qui ont violé les lois de l'Eglise, les propos suivants: « Vous croyez que le droit n'a qu'à paraître et qu'il obtient tout sur sa bonne mine? Sans la force, sa vieille ennemie, il n'est plus rien » (J. ANOUILH, *Becket ou l'honneur de Dieu*, (acte II), Paris, Livre de poche, 1966, 122.).

D'autre part, la souveraineté nationale s'arrête là où une autre s'exerce et qui revendique son propre pouvoir d'imposition. Ainsi, considérant le même revenu et envisagé simultanément depuis chacun des Etats concernés, ce qui est appréhendé *dans l'un* comme des revenus étrangers des résidents fiscaux constitue *dans l'autre* des revenus domestiques de contribuables étrangers.

Un même revenu est donc susceptible de faire l'objet de prétentions concurrentes de deux entités souveraines distinctes. Ce phénomène est à l'origine de la double imposition, un même revenu étant taxé à la fois par l'Etat de la source du revenu et par l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

B. La prévention de la double imposition est le fruit d'une renonciation à l'exercice de la souveraineté nationale.

6. Si la concurrence de souveraineté des Etats est à l'origine du phénomène de double imposition, elle est également la source des limites apportées à cette dernière. En effet, dès lors que la double imposition est le fruit de l'exercice de la souveraineté nationale, les limites qui peuvent lui être apportées ne peuvent l'être que du consentement du souverain.

Traditionnellement, deux cas de figures se présentaient: soit le souverain renonçait unilatéralement à exercer son droit de taxer certains revenus; soit il convenait avec son alter ego d'un partage territorial de l'exercice de leur souveraineté concurrente. Ces deux mécanismes persistent aujourd'hui; il leur est cependant adjoint une troisième forme de limitation des pouvoirs du souverain découlant d'un abandon partiel de sa souveraineté au profit d'une organisation internationale, conçu comme un proto-Etat fédéral.

7. Les *renonciations unilatérales* prennent la forme de dispositions du droit national traduisant dans le droit interne la retenue volontaire dont fait preuve un Etat, qui pourrait se permettre d'ignorer les impôts déjà payés à l'étranger par un de ses résidents mais qui décide néanmoins d'en tenir compte pour déterminer l'étendue de sa prétention. Dans notre pays, le paradigme de ce type de mesure est évidemment la quotité forfaitaire d'impôt étranger qui en matière d'impôts sur les revenus permet au contribuable, dans certaines mesures et conditions que la loi précise, d'imputer sur l'impôt dû en Belgique les taxes déjà payées dans l'Etat de la source des revenus étrangers.

8. Les *renonciations bilatérales* convenues par deux Etats prennent la forme classique d'un traité international. En font notamment partie les conventions préventives de double imposition en matière d'impôts sur les revenus, celles auxquelles on pense généralement en premier lieu lorsqu'on évoque la notion de droit fiscal international. Ces conventions construites sur la base d'un modèle établi par l'OCDE⁵, l'ONU⁶ ou les Etats-Unis d'Amérique⁷ n'épuisent cependant pas la matière. Il existe en effet d'autres traités ayant pour objet d'autres impôts, notamment les droits de succession. Celles-ci sont nettement moins

⁵ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete_9789264239142-fr#page1.

⁶ http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf.

⁷ <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>.

répandues; la Belgique, par exemple, n'a signé d'accords de ce genre qu'avec deux pays, la France et la Suède⁸.

Par ailleurs, toujours en matière de renonciations bilatérales, il faut relever que, outre les conventions préventives de double imposition, il existe également des conventions qui, sans avoir pour objectif premier de coordonner l'exercice des souverainetés fiscales, produisent des effets sur ce plan. Les traités de coopération économique, par exemple, comprennent généralement des clauses qui assurent un traitement non-discriminatoire des ressortissants des Etats signataires⁹. Or, ces clauses de non-discrimination peuvent produire des effets sur le plan fiscal, en interdisant certains traitements fiscaux particuliers.

9. Enfin, en ce qui concerne les phénomènes d'*abandon de souveraineté*, il s'agit évidemment – on l'aura compris – des effets induits, en matière fiscale, de l'intégration européenne. Ces effets se présentent sous la forme d'une intégration fiscale à l'échelon européen impliquant que certains prélèvements fiscaux échappent désormais aux Etats membres pour être organisés par l'Union.

L'exemple le plus frappant est celui de la taxe sur le chiffre d'affaire que connaissaient la plupart des Etats membres sous une forme ou l'autre et qui a fait l'objet d'une harmonisation sous la forme d'un système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette taxe reste organisée par les Etats membres et son produit leur revient pour l'essentiel, mais la base imposable et les fourchettes de taux ont été définies par des directives européennes successives.

En matière d'impôts directs, des harmonisations similaires sont également intervenues mais leur ampleur est moindre, car elles sont limitées à certains points spécifiques liés à la réalisation et l'effectivité du marché intérieur. Ce n'est pas que l'Union n'ait pas d'ambitieux projets; le problème tient au fait que les Etats membres sont peu pressés de renoncer à leur souveraineté dans ces domaines. L'harmonisation en matière d'impôts directs a ainsi pris la forme de directives limitées à l'organisation du régime des sociétés mères et filiales¹⁰ et la mise en place d'un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents¹¹. Ces

⁸ Convention du 20 janvier 1959 entre la Belgique et la France, tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, approuvée par la loi du 20 avril 1960 (M.B., 10 juin 1960); Convention du 18 janvier 1956 entre la Belgique et la Suède tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions, approuvée par la loi du 28 février 1958 (M.B., 5 avril 1958).

⁹ Pour ne prendre qu'un exemple dans l'actualité récente, voy. l'article 8.6.1 du CETA qui dispose que « chaque Partie accorde à un investisseur de l'autre Partie et à un investissement visé un traitement non moins favorable que celui qu'elle accorde, dans des situations similaires, à ses propres investisseurs et à leurs investissements en ce qui concerne l'établissement, l'acquisition, l'expansion, la direction, l'exploitation, la gestion, le maintien, l'utilisation, la jouissance ainsi que la vente ou la disposition de leurs investissements sur son territoire ». Voy. http://ec.europa.eu/trade/policy/in-focus/ceta/ceta-chapter-by-chapter/index_fr.htm.

¹⁰ Initialement fixé par la Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, refondue en une directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 éponyme; voy. D. GEERTS et T. JANSEN, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2004, p. 219 et suiv.

¹¹ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents; voy. D. GEERTS et T. JANSEN, *op. cit.*, p. 236 et suiv.

directives sont plus proches, dans leur substance, des conventions classiques de double imposition que d'un embryon de véritable impôt européen harmonisé.

Un autre aspect non négligeable de l'influence fiscale de l'intégration européenne tient au fait que certaines dispositions des traités, spécialement celles qui garantissent les quatre libertés fondamentales de l'Union ou celles qui interdisent les discriminations, peuvent limiter les choix que peuvent poser les Etats membres.

C. La renonciation à la double imposition doit cadrer avec l'équilibre des pouvoirs constitutionnels.

1) Fondement légal

10. Les *renonciations unilatérales* sont inscrites dans le droit interne. Ce sont des lois fiscales qui, à ce titre, sont soumises aux exigences des articles 170 à 172 de la Constitution, dont il découle notamment qu'il n'appartient qu'au législateur de fixer les éléments essentiels de l'impôt¹².

La section de législation du Conseil d'Etat rappelle régulièrement ce principe dans ses avis, en indiquant à ce propos que « tout texte législatif réglant une matière fiscale est soumis au respect du principe de légalité qui se déduit des articles 170 et 172 de la Constitution. Ces dispositions constitutionnelles exigent que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt. En application de ce principe de légalité, le législateur doit en principe déterminer lui-même tous les éléments essentiels de l'impôt, à savoir le fait générateur de l'impôt (la matière imposable), la base imposable (l'assiette de l'impôt), la désignation des contribuables, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt »¹³. Pour le dire autrement, « le principe de légalité en matière fiscale, contenu aux articles 170 et 172 de la Constitution, n'autorise en principe pas la délégation à l'exécutif d'éléments essentiels de l'impôt »¹⁴.

La Cour constitutionnelle considère quant à elle, par une jurisprudence constante, que « la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle », que néanmoins les dispositions constitutionnelles « ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption » et qu'« une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ». Pour la Cour, « font partie des éléments essentiels de

¹² Sur ce thème, voy. W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », dans *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Ulg, 1962, p. 257 et suiv.; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1999, p. 91 et suiv.

¹³ L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES et M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013 », *R.B.D.C.*, 2015, p. 173, n° 207.

¹⁴ L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES et M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2014 », *R.B.D.C.*, 2016, p. 302, n° 119.

l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt »¹⁵.

11. Les *renonciations conventionnelles*, qui résultent d'un traité international, sont quant à elles soumises aux dispositions du titre IV de la Constitution, consacré aux relations internationales. Or, en vertu de l'article 167, §§ 2 et 3, de la Constitution, c'est à l'Exécutif qu'il revient de conclure les traités, sous réserve d'un assentiment donné par l'organe législatif¹⁶. Cet assentiment est primordial dans l'équilibre des pouvoirs conçu par la Constitution belge puisqu'il évite que l'exécutif, par le biais de la négociation de traités internationaux, ne vienne modifier l'œuvre législative sans le consentement de son auteur.

2) La régularité du droit conventionnel dérivé d'origine administrative

12. Les conventions préventives de double imposition conclues en matière d'impôts sur les revenus présentent des caractéristiques qui, au regard de l'exigence d'assentiment législatif, ne vont pas sans poser question.

On y trouve en effet une disposition organisant ce qu'il est coutume d'appeler une procédure amiable¹⁷, dont l'objet est multiple. Elle vise, d'une part, à organiser une concertation entre les administrations fiscales des Etats contractants en vue de résoudre les cas individuels, et, d'autre part, elle tend à permettre à ces mêmes administrations de s'entendre sur les mesures nécessaires à l'exécution de la Convention, à convenir de l'interprétation des

¹⁵ C. Const., n° 88/2012, 12 juillet 2012, considérants B.8.1 à B.8.3.

¹⁶ L'utilisation des termes génériques que sont les concepts « d'exécutif » et « d'organe législatif » se justifie par la circonstance que les conventions préventives de double imposition ne sauraient plus, aujourd'hui, en Belgique, être considérées comme relevant de la seule compétence de l'Etat fédéral. La chose est évidente s'agissant des conventions relatives aux droits de successions conclues avec la France et la Suède: la régionalisation complète des droits de successions implique que pareils traités relèvent désormais de la conduite des relations internationales des Régions. En ce qui concerne les conventions préventives conclues en matière d'impôts sur les revenus, on considère généralement qu'elles présentent un caractère mixte, que ce soit parce qu'elles s'appliquent aux précomptes (dont le précompte immobilier désormais régionalisé) ou au regard des obligations de renseignement qu'elles contiennent. Elles doivent alors faire l'objet d'un assentiment multiple (par la Chambre des représentants et par les Parlements régionaux). Voy. par exemple C. MERTES, M. OSWALD, R. BORN, V. SCHMITZ, « Le Conseil d'Etat – Chronique de jurisprudence 2011 », *R.B.D.C.*, 2013, p. 147, n° 94, note 180, qui renvoient aux avis du Conseil d'Etat n° 49.880/2 et 49.881/2 du 11 juillet 2011 sur des avant-projets de décrets « portant assentiment au Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République de Saint-Marin tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signé à Saint-Marin le 21 décembre 2005 », *Doc.*, Parl. Comm. fr., sess. 2011-2012, n° 334/1 et *Doc.*, Parl. wal., sess. 2011-2012, n° 539/1 et aux avis n° 49.882/2 et 49.883/2 sur des avant-projets de décrets « portant assentiment à l'Avenant et échange de lettres, faits à Bruxelles le 16 juillet 2009, à la Convention entre le Royaume de Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole final y relatif, signés à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par l'Avenant, signé à Bruxelles le 11 décembre 2002 », *Doc.*, Parl. Comm. fr., sess. 2011-2012, n° 342/1 et *Doc.*, Parl. wal., sess. 2011-2012, n° 547/1; avis 50.621/3 du 13 décembre 2011 sur un avant-projet de loi « portant assentiment à la Convention sur la protection et la promotion de la diversité des expressions culturelles, et à l'annexe, adoptées à Paris le 20 octobre 2005 ».

¹⁷ C'est d'ailleurs le titre de l'article 25 du modèle de convention OCDE consacré à ces questions. Voy. le commentaire publié par l'OCDE: *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, édition abrégée, OCDE, 2008, p. 39 et le commentaire p. 338.

dispositions de celle-ci voire, le cas échéant, à compléter cette dernière en convenant des modes d'élimination des cas de double imposition non envisagés par le texte.

13. Certaines de ces interventions sont prétextes à l'élaboration, par les organes administratifs dûment désignés par les Etats contractants, d'un droit conventionnel dérivé. La Cour a eu l'occasion de le rappeler dans une espèce qui concernait la Convention du 10 mars 1964 conclue entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique en matière d'impôt sur les revenus.

L'arrêt du 9 mai 2008¹⁸ concernait un litige opposant l'Etat belge à un conducteur de train employé par la SNCB et domicilié en France. La SNCB lui versait ses rémunérations sans retenue du précompte professionnel, considérant que le demandeur devait payer l'impôt sur ses rémunérations en France et non en Belgique, en application de l'article 11, 2, c), de la Convention du 10 mars 1964.

A l'origine, ce texte prévoyait que « les travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production de la carte frontalière instituée par les conventions particulières intervenues entre les États contractants ne sont imposables sur les traitements, salaires et autres rémunérations qu'ils perçoivent à ce titre que dans l'État contractant dont ils sont résidents ».

Le système fondé sur la production de la carte frontalière a cependant été rapporté en 1968 au motif qu'elle contrevenait aux dispositions du règlement CEE n° 1612/68 du 15 octobre 1968 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté. Il lui a été substitué un système fondé sur la définition de zones géographiques qualifiées de frontalières. Il a ainsi été précisé que par travailleur frontalier au sens de cette disposition, « on entend les travailleurs appointés ou salariés quelle que soit leur nationalité, qui exercent leur activité dans la zone frontalière d'un État contractant et qui ont leur résidence dans la zone frontalière de l'autre État où ils retournent en principe chaque jour. La zone frontalière de chaque État est délimitée de part et d'autre de la frontière commune par une ligne idéale tracée à une distance de 20 km de la frontière, telle que cette zone résulte du règlement CEE n° 117/65 du 16 juillet 1965 »¹⁹.

La taxation dans l'Etat de la résidence est donc devenue automatique: à partir du moment où le contribuable vit et travaille de part et d'autre de la frontière, dans la bande des vingt kilomètres, il est d'office soumis à la taxation au lieu de sa résidence. Il s'agit là d'un changement notable: en effet, par le passé, le contribuable pouvait faire le choix de ne pas solliciter la délivrance de la carte frontalière, ce qui lui assurait que sa rémunération soit taxée dans l'Etat de la source²⁰.

¹⁸ Cass. 9 mai 2008, RG F.06.0124.F, *Pas.* 2008, p. 1155, n° 286.

¹⁹ Avis relatif à la « Convention préventive de la double imposition du 10 mars 1964 entre la Belgique et la France. Régime applicable aux travailleurs frontaliers », *Mon. b.*, 11 septembre 1971, p. 10.539.

²⁰ Par son arrêt du 27 octobre 1994 (RG F.94.0011.F, *Pas.* 1994, I, p. 869, n° 457), la Cour avait décidé qu'il résulte des articles 11.1 et 11.2.c) de la Convention « que s'il n'introduit pas une demande justifiée par le document prévu entre Etats contractants, le travailleur se verra appliquer l'article 11.1 et sera donc taxé par l'Etat sur le territoire duquel s'exerce son activité; qu'il ne pourra être imposé dans l'autre Etat ». Le procédé était utilisé par les résidents belges travaillant en France qui, compte tenu de la différence de structure des taxes belges et

14. Cette modification, qui est de nature substantielle puisqu'elle altère les droits des contribuables et qui, pour cette raison a été communiquée par voie d'avis au *Moniteur belge*²¹, fut adoptée sur la base de l'article 24 de la Convention franco-belge qui organise, selon des modalités spécifiques, la « procédure amiable » que l'on a évoquée plus haut²².

En son premier paragraphe, cet article prévoit que les « autorités compétentes des deux États contractants se concerteront au sujet des mesures administratives nécessaires à l'exécution des dispositions de la présente Convention et notamment au sujet des justifications à fournir par les résidents de chaque État pour bénéficier dans l'autre État des exemptions ou réductions d'impôt prévues à la présente Convention ». C'est donc par le biais d'un accord entre les administrations fiscales des États contractants qu'a été prise la décision de modifier l'équilibre conventionnel.

15. Dans l'affaire qui donna lieu audit arrêt du 9 mai 2008, l'administration fiscale belge avait saisi la Cour d'un moyen qui reprochait au juge d'appel d'avoir méconnu la portée du régime conventionnel tel que modifié par l'accord entre administrations.

Formant son pourvoi sans l'assistance d'un avocat à la Cour, l'État belge, dans l'articulation de son raisonnement, fut confronté à un problème de qualification de l'accord administratif. Comment, en droit, saisir la Cour de la violation alléguée des dispositions de ce dernier? Fallait-il invoquer la violation de l'accord en tant que tel? Ou bien considérer que la Cour ne pouvait en connaître que par le truchement de la méconnaissance de la foi qui lui était due? L'hésitation renvoie à une interrogation sur la nature fondamentale de l'accord et, au-delà, traduit un malaise quant à la possibilité pour un accord administratif de modifier l'équilibre d'un traité. L'administration décida de construire son moyen autour d'un grief alléguant la violation de la foi due à l'accord.

16. La Cour a rejeté ce raisonnement en considérant que « les dispositions de l'accord conclu entre les administrations belge et française sur la base de l'article 24.1 de la Convention du 10 mars 1964 conclue entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique en matière d'impôt sur les revenus constituent une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire ». Il s'en déduit qu'« une contravention à une loi, au sens de ce dernier article, ne saurait être une méconnaissance de la foi due à cette loi et, partant, constituer une violation des articles 1319 à 1322 du Code civil »²³.

17. La Cour, n'étant tenue de répondre qu'au seul grief allégué par le demandeur, n'avait pas à examiner plus avant la question de savoir si, dans la mesure où l'accord publié en 1971

françaises, avaient intérêt à ce que leurs revenus bruts – inférieurs à ce qu'ils auraient obtenu en Belgique pour des fonctions équivalentes – soient taxés en France – où la charge fiscale est corrélée au montant des rémunérations brutes locales – et non en Belgique – où la charge fiscale est plus élevée compte tenu de ce que les revenus bruts locaux plus importants.

²¹ *Mon. b.*, 11 septembre 1971, p. 10.539.

²² La Convention franco-belge est inspirée par le modèle OCDE de 1963, tout en présentant des traits particuliers. Voy. D. PATART, « La taxation des revenus professionnels payés par une autorité publique étrangère à des ressortissants belges résidant en Belgique », *J.D.F.*, 2013, p. 134, n° 6.

²³ Cass. 9 mai 2008, RG F.06.0124.F, *Pas.* 2008, p. 1155, n° 286.

constitue une « loi » au sens de l'article 608 du Code judiciaire, les modalités d'élaboration de celle-ci avaient respecté la répartition des attributions entre les pouvoirs constitutionnels. La doctrine commentant l'arrêt a cependant examiné le problème²⁴. Elle a rappelé, à cet égard, que le droit constitutionnel belge tolère que des organes administratifs puissent être chargés par le traité d'adopter des mesures modificatives, pour autant que soit respectée la double exigence de l'assentiment législatif à l'accord administratif et de la publication des dispositions qu'il contient.

La publication doit normalement intervenir *in extenso* au Moniteur belge²⁵; une partie de la doctrine considère cependant que cette exigence ne vaut que pour assurer l'opposabilité au citoyen des dispositions qui lui imposent des obligations et ne concernent pas l'hypothèse inverse, celle du texte qui impose des obligations à l'Etat au profit des citoyens²⁶. L'assentiment, quant à lui, peut intervenir de façon *ad hoc*, propre à chaque accord dérivé des dispositions conventionnelles. Il est également possible que cet assentiment soit donné de manière anticipative, l'assentiment initial au texte de base couvrant toutes les dispositions ultérieures qui seraient convenues au titre de la procédure amiable²⁷.

Il est cependant requis, pour que les accords soient couverts par l'assentiment initial, que la convention de base détermine les limites dans lesquelles ceux-ci peuvent intervenir et, évidemment, qu'ils respectent les limites ainsi fixées²⁸. La section de législation du Conseil d'Etat rappelle régulièrement ces exigences dans les avis qu'elle est appelée à rendre sur les lois et décrets d'assentiment à divers traités internationaux²⁹.

²⁴ E. VAN BRUSTEM, « Quand un accord devient une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire – Propos sur la sécurité juridique », note sous Cass., 9 mai 2008, *R.G.C.F.*, 2008, p. 402.

²⁵ Cass. 19 mars 1981, *Pas.* 1981, I, p. 779; *J.T.*, 1982, p. 565, note J. VERHOEVEN; E. VAN BRUSTEM, *op. cit.*, p. 404. Pour le Conseil d'Etat, si le traité a lui-même déterminé le mode de publication de ses amendements, l'absence de publication au *Moniteur belge* ne susciterait pas d'objection (avis 52.638/VR du 22 janvier 2013 sur un avant-projet de loi « portant assentiment à l'Accord euro-méditerranéen relatif aux services aériens entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et le Royaume du Maroc, d'autre part, fait à Bruxelles le 12 décembre 2006 », *Doc. parl., Sén.*, sess. 2012-2013, n° 2015/1; avis 54.500/2 du 9 décembre 2013 sur un avant-projet de loi « portant assentiment à l'accord relatif à une juridiction unifiée du brevet, fait à Bruxelles le 19 février 2013 », *Doc. parl., Sén.*, sess. ord. 2013-2014, n° 2478/1; L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES et M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013 », *loc. cit.*, p. 121, n° 129, note 202).

²⁶ E. DAVID, *Droit des gens*, t. I, Bruxelles, U.L.B., 2004, p. 117.

²⁷ P.F. SMET, *Les traités internationaux*, Bruxelles, Bruylant, 1966, p. 43, n° 69; Cass. 19 mars 1981, *Pas.* 1981, I, p. 779; *J.T.*, 1982, p. 565, note de J. VERHOEVEN; Cass. 2 mai 2002, *Pas.* 2002, p. 1048, n° 265. Cette dernière affaire concernait le caractère obligatoire, à défaut d'assentiment, de l'Accord entre le Gouvernement belge et le Gouvernement de la République fédérale d'Allemagne en vue de faciliter l'application de la Convention de La Haye du 1^{er} mars 1954 relative à la procédure civile, signé à Bruxelles le 25 avril 1959. Si la Convention de La Haye avait fait l'objet d'une loi d'assentiment du 28 mars 1958, tel n'était pas le cas de l'Accord entre la Belgique et l'Allemagne. Cet Accord, cependant, visait à procurer exécution à l'article 1^{er} de la Convention qui disposait que deux Etats contractants peuvent s'entendre pour admettre la communication directe entre leurs autorités respectives. Constatant que « l'Accord belgo-allemand du 25 avril 1959 (...) vise à faciliter l'application de la Convention de La Haye du 1^{er} mars 1954 relative à la procédure civile et n'excède pas les limites fixées par cette Convention mais, au contraire, s'inscrit intégralement dans le cadre créé par la Convention », la Cour a décidé « qu'il ne devait plus être soumis à l'assentiment des chambres parlementaires ».

²⁸ Voy. Cass. 2 mai 2002, RG C.99.0518.N, *Pas.* 2002, p. 1048, n° 265.

²⁹ L. JANS, M. JOASSART, C. MERTES et M. OSWALD, « Le Conseil d'Etat - Chronique de jurisprudence 2013 », *loc. cit.*, p. 121, n° 129: « Si une convention prévoit une procédure particulière pour lui apporter des amendements sans porter atteinte à la prérogative parlementaire, le parlement concerné doit normalement aussi porter

A la lumière de ceci, il n'est pas certain que l'Accord de 1971 ait respecté les exigences constitutionnelles: modifiant de manière substantielle l'équilibre du régime des frontaliers tel qu'il avait été défini dans les premiers années d'application de la Convention, il eût dû faire l'objet d'un assentiment spécifique, ce qui n'a pas été le cas. On relèvera cependant que la problématique ne présente aujourd'hui plus qu'un intérêt historique, dès lors que les dispositions en cause ont été modifiées et qu'a été adopté un Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers³⁰.

3) ***Le pouvoir d'interprétation des conventions préventives de double imposition***

18. On sait que le principe de séparation des pouvoirs, consacré par la Constitution, exclut que l'administration active puisse exercer des fonctions juridictionnelles. L'administration active est une partie au procès et n'est pas le juge des contestations qui l'opposent au contribuable³¹. Il s'en déduit que l'interprétation qu'elle donne à la norme n'a aucune valeur particulière et, plus particulièrement, ne saurait lier le juge à qui seul revient le pouvoir du dernier mot. Au sein du pouvoir judiciaire, c'est à la Cour qu'il revient, en dernière instance,

assentiment à ces amendements de la convention. S'il n'est pas exclu que cet assentiment soit donné anticipativement, pour être compatible avec l'article 167, § 3, de la Constitution, un tel assentiment préalable ne peut être admis que pour autant que le Parlement concerné connaisse les limites dans lesquelles il est donné. Outre la précision expresse de ces limites dans la convention, il faut que le gouvernement porte les modifications à la convention à la connaissance du Parlement, dans un délai relativement bref, ce dernier devant avoir l'opportunité de s'y opposer. Pour ce faire, il est en outre requis que l'amendement à la convention ne puisse pas produire ses effets avant que le Parlement n'ait obtenu un délai raisonnable pour s'y opposer éventuellement. Pour atteindre cet objectif, son assentiment ne pourra être tenu pour acquis qu'à l'expiration d'un certain délai. Enfin, il faudra également régler la publication de l'amendement à la convention ».

³⁰ Avenant du 12 décembre 2008 à la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée à Bruxelles le 10 mars 1964 et modifiée par les Avenants du 15 février 1971 et du 8 février 1999, approuvé par la loi du 7 mai 2009 (M.B., 8 janvier 2010) et par l'art. unique du Décr. Parl. w. du 26 avril 2012 (M.B., 22 mai 2012).

³¹ Principe qui a mis quelque temps à être dégagé puisque, concernant le directeur régional des contributions appelé à statuer sur la réclamation du contribuable, il aura fallu attendre la fin du vingtième siècle pour que soit mise en cause la nature juridictionnelle de sa mission. Voy., concernant la nature juridictionnelle des fonctions du directeur: Cass. 31 janvier 1956, *Pas.* 1956, I, p. 559; Cass. 28 février 1957, *Pas.* 1957, I, p. 778; Cass. 21 février 1961, *Pas.* 1961, I, p. 676, qui se bornent à considérer que les décisions du directeur ont autorité de chose jugée. Par la suite, la Cour sera plus explicite, indiquant expressément que le directeur fait œuvre juridictionnelle: Cass. 14 décembre 1989, *Pas.* 1989, I, p. 481; Cass. 23 mars 1990, *Pas.* 1990, I, p. 867; Cass. 18 novembre 1993, *Pas.* 1993, I, p. 962, et les conclusions de M. le procureur général Piret, alors avocat général; Cass. 21 novembre 1996, *Pas.* 1996, I, p. 1145, qui concernent l'exigence d'indépendance et d'impartialité du titulaire d'une fonction juridictionnelle. Voyez aussi Cass. 26 juin 1998, *Bull.* 1998, p. 832, où la Cour examine la question de la responsabilité de l'État, du fait de la faute commise par le directeur dans l'exercice de ses fonctions juridictionnelles. Voy., concernant l'incompatibilité de cette mission juridictionnelle avec les principes de l'organisation constitutionnelle: C.A., n° 67/98, 10 juin 1998, *Arr. C.A.*, 1998, p. 817; M. MORIS, « La procédure de réclamation devant le directeur régional des contributions après l'arrêt de la Cour d'arbitrage du 10 juin 1998 », *R.G.F.*, 1998, p. 331; T. AFSCHRIFT et M. IGALSON, « La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999 », *J.T.*, 1999, p. 490; L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Bruxelles, Kluwer, 2001, pp. 19 et suiv., P. VAN ORSHOVEN, « Gerechtelijke geschillenregeling », dans *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, p. 205.

de déterminer le sens que doivent recevoir les normes sur l'interprétation desquelles les parties ne s'entendent pas³².

Il apparaît cependant que l'administration cède parfois à la tentation de contourner ce principe. Il ressort en effet de l'examen du contentieux du droit fiscal international que, à plusieurs reprises, l'administration a tenté d'amener les tribunaux à reconnaître à son interprétation une autorité particulière s'imposant à eux.

L'administration s'est basée pour ce faire sur les dispositions qui régissent la « procédure amiable », en ce que ces dernières permettent aux organes administratifs qu'elles désignent de s'entendre sur l'interprétation des conventions préventives. Dans la convention modèle de l'OCDE, il s'agit de l'article 25.3 qui dispose: « Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention ». Dans la Convention préventive franco-belge, qui a donné lieu aux affaires que l'on va évoquer ici, il s'agit de l'article 24.2 qui prévoit que « dans le cas où l'exécution de certaines dispositions de la présente Convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes, les autorités compétentes des deux États contractants se concerteront pour appliquer ces dispositions dans l'esprit de la Convention ».

Sur la base de cette disposition, les administrations fiscales belges et françaises ont convenu à plusieurs reprises du sens devant être donné à certaines dispositions. Ces accords ont notamment porté sur le sens devant être donné à l'article 10 de la Convention entre la France et la Belgique, qui dispose:

« 1. Les rémunérations allouées sous forme de traitements, salaires, appointements, soldes et pensions par l'un des États contractants ou par une personne morale de droit public de cet État ne se livrant pas à une activité industrielle ou commerciale sont imposables exclusivement dans ledit État.

2. Cette disposition pourra être étendue par accord de réciprocité aux rémunérations du personnel d'organismes ou établissements publics ou d'établissements juridiquement autonomes constitués ou contrôlés par l'un des États contractants ou par les provinces et collectivités locales de cet État, même si ces organismes ou établissements se livrent à une activité industrielle ou commerciale.

3. Toutefois, les dispositions qui précèdent ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les rémunérations sont allouées à des résidents de l'autre État possédant la nationalité de cet État ».

19. Dans une affaire portant sur la question de savoir si une intercommunale de développement économique est une personne morale de droit public se livrant à une activité

³² Sur cette tâche fondamentale de la Cour, cons. la Mercuriale prononcée à l'occasion de la rentrée solennelle de la Cour, le 1er septembre 2016, consultable sur le site-web de la Cour (spéc. p 106 et s).

commerciale ou industrielle, au sens de l'article 10.1³³, l'administration a notamment soutenu, à l'encontre d'un arrêt de cour d'appel qui avait considéré qu'une intercommunale peut exercer pareille activité commerciale ou industrielle, que cette interprétation était inexacte dès lors que les administrations fiscales belges et françaises s'étaient entendues pour considérer que les rémunérations versées par les intercommunales belges sont nécessairement taxables en Belgique. Dans son pourvoi, l'Etat belge soutenait implicitement que le juge judiciaire était lié par l'interprétation administrative, sur la base de l'article 24 de la Convention franco-belge et de l'article 31, 3^e, a), de la Convention de Vienne sur le droit des traités³⁴. Dans son arrêt, la Cour a interprété les dispositions conventionnelles sans se sentir liée par l'analyse des administrations³⁵.

20. Un raisonnement similaire a été tenu en rapport avec l'article 10.3 de la Convention. Un accord publié au Moniteur belge du 9 novembre 2009 a prévu que « sous couvert de la procédure de concertation prévue à l'article 24 de la convention en cause, les autorités compétentes belges et françaises conviennent que les rémunérations exclues du champ de l'article 10, § 1^{er} en application de l'article 10, § 3, ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire » et que « le présent accord n'est pas applicable aux résidents d'un État possédant la nationalité de cet État tout en possédant la nationalité de l'État débiteur. Comme par le passé, les rémunérations versées à ceux-ci restent couvertes par l'article 10, § 1^{er} »³⁶.

Cet accord et sa publication intervenue à un moment où l'administration menait plusieurs procès relatifs à l'interprétation de cette disposition n'ont pas manqué de retenir l'attention de la doctrine. Pour celle-ci, « il ne fait aucun doute que l'administration fiscale belge considère cet accord comme une norme de droit international et entend que les tribunaux l'appliquent aux litiges qui leur sont soumis »³⁷. Pour autant, la doctrine ne paraît guère encline à admettre un tel procédé: « Certes, il faut admettre que l'article 24 de la Convention du 10 mars 1964 permet aux parties contractantes de conclure des accords. Il faut cependant cerner correctement la portée que peuvent revêtir ces derniers. Selon l'article 24, qui s'inspire, sans le reproduire exactement, de l'article 25 du modèle O.C.D.E. de 1963, trois mécanismes sont prévus: d'abord, un processus de révision des cas individuels dans lesquels une double imposition se produit (article 24.3); ensuite, un mécanisme de négociation en vue de résoudre les difficultés ou de lever les doutes auxquels donneraient lieu certains articles du texte (article 24.2); enfin, et c'est là une particularité des conventions belges par rapport aux modèles O.C.D.E. (21), une concertation en vue de convenir des mesures d'exécution administrative de la convention (article 24.1). Ce n'est que dans ce dernier cas qu'une

³³ Si l'intercommunale belge est une personne morale de droit public qui ne se livre pas à une activité commerciale ou industrielle, les rémunérations de ses agents sont uniquement taxables en Belgique. A l'inverse, si tel n'est pas le cas, les agents de l'intercommunale sont soumis aux dispositions réglant le sort des salariés et peuvent alors bénéficier du régime des frontaliers, dont sont exclus les agents publics.

³⁴ Cass. 9 mai 2008, RG F.06.0124.F, *Pas.* 2008, p. 1150, n° 285.

³⁵ Voyez également Cass. 23 avril 2010, RG F.09.0046.F, *Pas.* 2010, n° 280, rendu sur les conclusions écrites conformes du ministère public.

³⁶ *Mon. b.*, 9 novembre 2009, p. 71.774.

³⁷ D. PATART, *op. cit.*, p. 142, n° 12.

véritable compétence normative est reconnue aux administrations fiscales des parties contractantes »³⁸.

21. Pour la doctrine, les accords entre administrations fiscales ne peuvent lier le juge que s'ils relèvent de la production du droit conventionnel dérivé. Les accords interprétatifs sont quant à eux dépourvus de toute force obligatoire pour les tribunaux. Cette solution doit être approuvée; au demeurant, le commentaire de l'O.C.D.E. sur son modèle de convention préventive contient une réserve explicite en rapport avec le partage des attributions entre les organes des Etats contractants. Il est en effet précisé: « le paragraphe 3 (de l'article 25) attribue aux "autorités compétentes des Etats contractants", c'est-à-dire généralement aux Ministres des Finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la Convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'interprétation de celle-ci. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des Etats contractants, il n'appartient pas seulement à "l'autorité compétente" désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des Affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités »³⁹.

Dans ces conditions, dans le système constitutionnel belge, l'interprétation donnée par l'administration à la Convention est l'interprétation d'une partie au litige et ne lie pas le juge. Si, dans les affaires relatives à l'interprétation de l'article 10.3 de la Convention entre la Belgique et la France, ce dernier s'est rallié à l'analyse de l'administration, ce n'est pas parce que cette dernière disposerait d'une autorité particulière, mais uniquement parce que le juge, après un examen indépendant et impartial, est arrivé à la même solution⁴⁰.

D. Les limites de la souveraineté fiscale dans le traitement différencié des contribuables

1) Les limites imposées par l'interdiction de discrimination et le respect des libertés fondamentales de l'Union européenne

22. Les conventions préventives de double imposition opèrent un partage territorial de la souveraineté: tels revenus seront taxés dans l'Etat de la source, tels autres dans l'Etat de la résidence. Ce partage territorial n'implique cependant pas que, dans l'Etat compétent, les revenus des non-résidents ou ceux de source étrangère soient soumis à une taxation comparable à celle des revenus des résidents ou de source domestique. Au contraire, la plupart du temps, il existe des différences de traitements entre les contribuables selon qu'ils sont résidents ou non-résidents, selon qu'ils recueillent des revenus domestiques ou des revenus étrangers.

Si le partage de souveraineté n'exclut donc pas qu'il puisse exister des différences de traitements fondées sur la résidence du contribuable ou sur la source de ses revenus, il ne s'en déduit cependant pas que les Etats seraient libres de faire ce qu'il leur plaît. Leurs pouvoirs, en la matière, sont limités par le *principe d'égalité et l'interdiction des*

³⁸ *Ibidem*, n° 13.

³⁹ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, édition abrégée, OCDE, 2008, p. 354, n° 53.

⁴⁰ Cass. 27 janvier 2011, RG F.09.00130.F, *Pas.* 2011, p. 324, n° 81 et les conclusions du ministère public; Cass. 17 mars 2011, RG F.10.0003.F, *Pas.* 2011, p. 832, n° 208.

*discriminations*⁴¹ ainsi que la nécessité de respecter les *libertés fondamentales de l'Union européenne*⁴².

23. Le principe de non-discrimination constitue un facteur limitant les différences de taxation entre les contribuables résidents et non-résidents, entre les revenus domestiques et les revenus étrangers. Ce principe est formalisé à divers niveaux, tous ne produisant pas les mêmes effets. On trouve mention de la non-discrimination dans la Constitution belge, dans les conventions préventives de double imposition et dans des traités multilatéraux.

24. Pour ce qui est de la Constitution belge, il s'agit de ses articles 10 et 11 dont le respect par le législateur est garanti par l'intervention de la Cour constitutionnelle. Les conventions préventives contiennent également une clause d'interdiction des discriminations. Dans le modèle de l'O.C.D.E., elle figure à l'article 24. L'interdiction des discriminations résultant des conventions préventives de double imposition est cependant limitée puisque seules certaines formes de traitements différenciés sont prohibées⁴³. Enfin, on trouve également des clauses prohibant les discriminations dans les traités multilatéraux: tel est le cas, on va le voir, du traité d'Union économique Benelux. On peut également citer l'article 18 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui prévoit que « dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute ».

Un autre facteur commandant dans certaines situations un traitement similaire des résidents et des non-résidents ou des revenus domestiques et des revenus étrangers réside dans l'obligation faite aux Etats de respecter les quatre libertés de circulation de l'Union européenne: la libre circulation des biens, la libre circulation des capitaux, la libre circulation des services et la libre circulation des personnes.

Le phénomène a gagné en ampleur au fil du temps. Ainsi, en 1992, il était soutenu devant la Cour que le régime de la déductibilité des cotisations d'assurance contre la maladie et l'invalidité ou contre la vieillesse ou le décès, subordonnée à la condition que ces cotisations soient versées en Belgique, contrevenait à la libre circulation des travailleurs et à la libre circulation des services. Néanmoins la législation belge échappa à la censure. Sur question

⁴¹ Outre les clauses de non-discrimination qui figurent dans les conventions internationales, l'égalité et la non-discrimination s'imposent également sur la base des articles 10 et 11 de la Constitution. Voy. par exemple C. Const., 24 avril 2014, n° 68/2014, cité et étudié *infra*.

⁴² C.J.U.E., arrêt du 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 19 et la jurisprudence citée (« si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire »). CJUE, Arrêt du 22 mars 2007, *Talotta*, C-383/05, EU:C:2007:181. Lire en ligne: <https://www.doctrine.fr/d/CJUE/2007/CJUE62005CJ0383>.

⁴³ Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, édition abrégée, OCDE, 2008, p. 314 et suiv. Voy. J. AVERY JONES et C. BOBBETT, « Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model », *Bull. Int. Tax.*, 2008, p. 50 et suiv. Pour un exemple d'application, voy. Cass. 21 janvier 1995, RG F.93.0115.F, *Pas*. 1995, I, p. 84, n° 48, dont le sommaire précise: « L'article 192, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus, dans sa version applicable aux exercices d'imposition 1981 à 1988, qui dispose que, dans le chef des contribuables soumis à l'impôt des non-résidents tels les sociétés étrangères ayant un établissement stable en Belgique, aucun précompte mobilier n'est déduit en raison des revenus d'actions ou parts et des revenus de capitaux investis, n'est pas conforme aux exigences de non-discrimination prévues par l'article 25, paragraphe 3, de la Convention du 28 août 1978 entre la Belgique et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ».

préjudicielle de la Cour⁴⁴, la Cour de justice de l'Union européenne considéra que la contrepartie de la déductibilité, consistant en la taxation du capital assuré, ne pouvait être garantie si les primes étaient versées à un assureur étranger⁴⁵. En conséquence, l'arrêt du 25 juin 1992 rejetait, comme manquant en droit, le moyen fondé sur la contrariété au droit européen du régime fiscal belge⁴⁶. Les arrêts de la Cour de Justice rendus dans cette affaire insistent sur le fait que les entraves à la libre circulation ne sont justifiées que par l'état du droit communautaire tel qu'il existait alors⁴⁷.

Mais l'approfondissement de l'intégration européenne implique de manière inéluctable que les restrictions soient appréciées de manière de plus en plus stricte au fur et à mesure que le temps passe. Dès 1995, la Cour de justice considérera ainsi que « une règle édictée par un Etat membre qui permet aux personnes résidant dans cet Etat de déduire du revenu soumis à l'impôt les bénéfices d'une entreprise qu'elles affectent à la constitution d'une réserve-vieillesse, mais refuse cet avantage aux ressortissants communautaires contribuables qui, quoique demeurant dans un autre Etat membre, perçoivent dans le premier Etat la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, ne peut être justifiée par le fait que les rentes périodiques, retirées postérieurement de la réserve-vieillesse par le contribuable non résident, ne sont pas imposées dans cet Etat mais dans l'Etat de résidence – avec lequel cet Etat a conclu une convention fiscale bilatérale contre les doubles impositions –, même si la généralisation de l'avantage ne permet pas de garantir, dans le système fiscal en vigueur dans le premier Etat, une stricte correspondance entre la déductibilité des montants ajoutés à la réserve-vieillesse et le caractère imposable des montants qui en sont retirés. Une telle discrimination est dès lors contraire à (la liberté d'établissement) »⁴⁸.

2) *Les bases minimales forfaitaires d'imposition*

25. La Cour de cassation contribue à faire respecter par le législateur belge les limites qui s'imposent à lui lorsqu'il entend traiter différemment les contribuables selon leur résidence ou l'origine de leurs revenus. Il en a notamment été ainsi en rapport avec la problématique des bases minimales forfaitaires d'imposition.

Le cadre juridique qui en est l'origine est le suivant. En principe, sauf preuve contraire, en Belgique l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés (article 341, al. 1^{er}, C.I.R. 92). Toutefois, « à défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfices ou profits visés à l'article 23, § 1^{er}, 1^o et 2^o, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables

⁴⁴ Cass. 28 juin 1990, *Pas.* 1990, I, n° 637.

⁴⁵ C.J.C.E., 28 janvier 1992, C-204/90, *Bachmann, Rec.*, 1990, p. 276. La Cour de justice avait également été saisie par la Commission, pour les mêmes motifs, d'un recours en manquement. Elle l'a rejeté par un arrêt du même jour: C.J.C.E., 28 janvier 1992, C-300/90, *Commission c. Belgique, Rec.*, 1990, p. 314.

⁴⁶ Cass. 25 juin 1992, *Pas.* 1992, I, p. 963. Voy. également la note B.D. et J.M.R., « Verenigbaarheid van de fiscale aftrek inzake de levensverzekering, invaliditeit en gezondheidszorg: arresten van het Hof van Justitie van de E.G », *Bull. Ass.*, 1992, p. 776.

⁴⁷ Par exemple, dans l'affaire C-300/90, les considérants 10 à 20.

⁴⁸ C.J.C.E., 11 août 1995, n° C-80/94, *Wielockx, Rec.*, 1995, p. 2508.

similaires et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.[...] (article 342, § 1^{er}, C.I.R. 92).

En vertu du deuxième paragraphe de cette disposition, le Roi détermine, eu égard aux éléments indiqués au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le minimum des bénéfiques imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique.

L'article 182 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (Moniteur belge du 13 septembre 1993, ci-après l'« arrêté royal du 27 août 1993 ») dispose, notamment:

« § 1^{er}. Le minimum des bénéfiques imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique qui sont taxables selon la procédure de comparaison prévue à l'article 342, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du code des impôts sur les revenus 1992, est fixé comme suit: [...]

3° entreprises des secteurs du commerce et de la fourniture de services:

a) [...] horeca [(hôtels, restaurants, cafés)] [...]: 100 [BEF] par 1000 [BEF] de chiffre d'affaires avec un minimum de 300 000 [BEF] par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);

[...]

§ 2. En aucun cas, le montant des bénéfiques imposables déterminé conformément au § 1^{er} ne peut être inférieur à 400 000 [BEF].

[...] »

26. Cette réglementation a été contestée à plusieurs reprises à la lumière de la clause de non-discrimination contenue dans les conventions préventives. Toutefois, la jurisprudence belge n'a jamais fait droit à ce raisonnement et a toujours considéré que les clauses de non-discrimination figurant dans les conventions préventives⁴⁹ ne s'opposaient pas au système de l'article 342, § 2, précité⁵⁰.

Changeant d'angle d'attaque, deux contribuables ont soutenu coup sur coup, l'un, que ce système est contraire aux dispositions du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, spécialement le principe de libre établissement (article 52), l'autre, qu'il méconnaissait le Traité du 3 février 1958 instituant l'Union économique Benelux,

⁴⁹ Voyez p. ex. l'article 24, § 5, de la convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg le 17 septembre 1970, qui dispose que « L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. »

⁵⁰ Voy. Bruxelles, 30 juin 1994, R.G.F., 1995, p. 100 et note W. PIOT; Bruxelles, 12 novembre 2003, T.F.R., 2003, p. 684, note K. DEMEYRE et W. HEYVAERT; Liège, 16 juin 2004, F.J.F., n° 2005/18; Gand, 2 juin 1969, Bull. contr., 1969, p. 1946; Bruxelles, 24 mars 1987, R.W., 1987-1988, p. 363. Voy. également D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, « Bases minimales d'imposition pour les non-résidents et interdiction des discriminations et entraves dans la jouissance des libertés de circulation garanties par l'ordre juridique de l'Union européenne », note sous C.J. Benelux, 17 mars 2007 et C.J.C.E., 22 mars 2007, R.C.J.B., 2011, p. 309.

spécialement ses articles 2, a, (qui dispose que les ressortissants de chacune des Hautes Parties Contractantes se trouvant sur le territoire des autres Parties Contractantes jouissent du traitement accordé aux nationaux en ce qui concerne la liberté d'établissement – ce qui, par un raccourci, est qualifié de « traitement national »), 2, f, (en vertu duquel l'égalité de traitement vaut aussi pour les impôts et les taxes généralement quelconques) et 59.1 (suivant lequel les sociétés constituées en conformité de la législation d'une Haute Partie Contractante et ayant leur domicile fiscal sur le territoire d'une des Hautes Parties Contractantes, ne sont pas soumises, sur le territoire des autres Parties Contractantes, à une charge fiscale plus élevée que celle qui est supportée par les sociétés nationales similaires).

Ces griefs, exposés dans les requêtes à l'appui des pourvois contre les décisions d'appel ayant rejeté les thèses des contribuables, obligeait la Cour à interroger la Cour de justice de l'Union européenne (au titre de l'article 234 CE) et la Cour de justice Benelux (au titre de l'article 6.3 du Traité relatif à l'institution et au statut d'une Cour de Justice Benelux, signé à Bruxelles le 31 mars 1965), ce qu'elle a fait par deux arrêts, l'un du 7 octobre 2005⁵¹, l'autre du 23 février 2006⁵².

27. Dans son arrêt du 19 mars 2007⁵³, la Cour de justice Benelux a considéré qu'il « résulte de la combinaison des articles précités du Traité UEB qu'ils font obstacle à des dispositions d'un Etat contractant qui peuvent avoir pour effet que des sociétés étrangères se voient imposer une charge fiscale plus élevée que les sociétés nationales similaires, même si ces dispositions n'entraînent pas nécessairement dans tous les cas une charge fiscale plus lourde »⁵⁴. Il s'en déduit que « ces articles s'opposent en conséquence à des dispositions d'un Etat contractant qui, pour déterminer les impôts sur les revenus des sociétés étrangères, fixent un revenu imposable forfaitaire minimum qui est uniquement applicable à ces sociétés étrangères »⁵⁵.

28. Quelques jours plus tard, la Cour de justice de l'Union européenne a statué sur la question préjudicielle posée par l'arrêt de la Cour du 7 octobre 2005⁵⁶. Après avoir rappelé que « 19. En ce qui concerne la fiscalité directe, la Cour a admis, dans des affaires relatives à la taxation des revenus de personnes physiques, que la situation des résidents et celle des non-résidents dans un Etat donné ne sont, en règle générale, pas comparables, car elles présentent des différences objectives tant du point de vue de la source du revenu que du point de vue de la capacité contributive personnelle ou de la prise en compte de la situation personnelle et familiale (arrêts Schumacker, précité, points 31 à 34; du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 18, et du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 41). Elle a toutefois précisé que, en présence d'un avantage fiscal dont le bénéfice serait refusé aux non-résidents, une différence de traitement entre ces deux catégories de contribuables pouvait être qualifiée de discrimination au sens du traité dès lors qu'il n'existait

⁵¹ Cass. 7 octobre 2005, RG F.04.0045.F, *Pas.* 2005, p. 1859, n° 491.

⁵² Cass. 23 février 2006, RG F.04.0011.N, *Pas.* 2006, n° 435.

⁵³ C. J. Ben., 19 mars 2007, n° A 2006/2/11, METABOUW BOUWBEDRIJF B.V. contre Etat belge, curia@benelux.be

⁵⁴ O.c., considérant n° 15.

⁵⁵ O.c., considérant n° 16.

⁵⁶ C.J.C.E., 22 mars 2007, n° C-383/05, *Talotta, R.C.J.B.*, 2011, p. 297 et la note D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA; *R.G.C.F.*, 2007, p. 339 et la note M. WATHELET et J. MALHERBE.

aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement sur ce point entre les deux catégories de contribuables (arrêts Schumacker, précité, points 36 à 38, et Asscher, précité, point 42). »⁵⁷ l'arrêt constate que « la réglementation nationale en cause au principal traite différemment les contribuables selon qu'ils sont ou non-résidents en Belgique »⁵⁸.

Or, selon la Cour de justice, ces contribuables sont dans des situations comparables, ce qui implique que l'on « ne peut admettre que l'Etat membre d'établissement puisse appliquer des bases minimales d'imposition uniquement à l'égard des contribuables non-résidents du seul fait de leur résidence dans un autre Etat membre, sous peine de vider l'article 52 du traité de son contenu » (voir, par analogie, arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, C-270/83, Rec. p. 273, point 18) »⁵⁹.

La Cour de justice constate également que cette différence de traitement n'est susceptible d'aucune justification: notamment, les problèmes pratiques liés à la difficulté de contrôler un contribuable non résident ne sont pas de nature à altérer l'appréciation de la discrimination. Pour la Cour, « d'une part, les difficultés d'ordre pratique invoquées par le gouvernement belge existent (...) de la même manière au regard des contribuables résidents et (...), d'autre part, (...) l'Etat membre concerné a, sur le fondement de la directive 77/799, la possibilité de recourir à des échanges d'informations avec les autres Etats membres »⁶⁰.

En conséquence, la Cour de justice dit pour droit le principe du libre établissement « s'oppose à la réglementation d'un Etat membre, telle que celle qui résulte de l'article 342, §2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 182 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, qui prévoit des bases minimales d'imposition à l'égard des seuls contribuables non-résidents »⁶¹.

29. Statuant après avoir reçu les réponses aux questions préjudicielles qu'elle avait posées, la Cour de cassation a rendu deux décisions. Dans son arrêt du 14 juin 2007, relatif à l'affaire soumise à la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour a accueilli le pourvoi du demandeur qui, résidant au Grand-Duché de Luxembourg et exploitant une pizzeria à Arlon, s'était vu appliquer par l'administration fiscale belge une base imposable forfaitaire minimale⁶².

Elle a de même, par un arrêt du 22 juin 2007, rendu dans l'affaire soumise à la Cour de justice Benelux, accueilli le recours de *Metabouw Bouwbedrijf*, société de droit néerlandais active dans le domaine de la construction et qui, durant les années 1983 et 1984, avait construit en Belgique un pressing. L'administration fiscale belge avait considéré à l'époque que la

⁵⁷ *Id.*, considérant n° 19.

⁵⁸ *Id.*, considérant n° 24.

⁵⁹ *Id.*, considérant n° 26.

⁶⁰ *Id.*, considérant, n° 36.

⁶¹ *Id.*, dispositif.

⁶² Cass. 14 juin 2007, RG F.04.0045.F, *Pas.* 2007, p. 1217, n° 327.

demanderesse avait un établissement stable en Belgique et, en conséquence, à défaut de déclaration, lui avait appliqué la base forfaitaire minimale des entreprises de construction⁶³.

30. Comme le relèvent D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, ces divers arrêts « sont, chacun à leur manière, l'illustration parfaite — mais probablement indépassable — de la manière dont les juridictions supranationales peuvent permettre aux contribuables étrangers lésés dans l'exercice de leur activité économique par le législateur fiscal d'un Etat de faire valoir leurs droits. Parfaite, car il s'agit d'un cas d'école de discrimination basée sur la nationalité, en tout cas pour les sociétés. Probablement indépassable, car il est peu probable qu'à l'avenir, les contribuables puissent puiser dans le droit européen et international de nouveaux arguments pour justifier la non-application d'une législation fiscale nationale qui leur serait défavorable »⁶⁴.

Les mêmes auteurs constatent également que, pour le contribuable, l'allégation du caractère discriminatoire d'une norme interne est à double tranchant: le constat de discrimination implique en effet l'intervention du législateur pour lever cette dernière, chose qui peut aussi se faire en étendant aux résidents l'application de la charge fiscale qui jusque-là ne s'appliquait qu'aux non-résidents⁶⁵. Dans pareil cas, personne ne sort avantage.

3) Les abattements personnels

31. Une autre problématique où s'est posée la question de la non-discrimination et du respect des libertés de l'Union européenne est celle de la différence de traitement entre contribuables en ce qui concerne les abattements liés à leur situation personnelle, selon qu'ils recueillent uniquement des revenus domestiques ou, au contraire, des revenus de source étrangère exonérés conventionnellement.

32. Dans son arrêt du 14 février 1993, en cause *Schumacker*, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que c'est, en principe, à l'État de résidence qu'il incombe d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, car cet État est le mieux à même d'apprécier la capacité contributive personnelle du contribuable dans la mesure où ce dernier y a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux⁶⁶.

⁶³ Cass. 22 juin 2007, RG F.04.0011.N, *Pas.* 2007, p. 1302, n° 349.

⁶⁴ D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 327.

⁶⁵ D. GARABEDIAN et E. TRAVERSA, *ibidem*, relèvent à ce propos: « Quant à la réaction du législateur belge, loin de profiter aux contribuables, elle a été d'étendre le système des bases minimales d'imposition aux entreprises résidentes, qui en étaient précédemment exclues. Cette solution, semblable à celle que le législateur allemand a adoptée après l'affaire *Lankhorst-Hohorst* en matière de sous-capitalisation, met en lumière l'aspect paradoxal de l'utilisation par les contribuables des principes de la non-discrimination. Il s'agit d'une arme, certes, mais à double tranchant.

⁶⁶ C.J.C.E., 14 février 1995, n° C-279/93, *Schumacker*, Recueil, 1995 I-00225: « 30. Il y a lieu de relever ensuite que, en vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination ne peut consister que dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes.

31. Or, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables.

32. Le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. Par ailleurs, la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale,

Par la suite, en 2002, la Cour de justice de l'Union européenne a été saisie d'une question préjudicielle portant sur la compatibilité avec le droit européen de la législation fiscale des Pays-Bas qui répartit les abattements liés à la situation personnelle et familiale du contribuable résident sur l'ensemble de ses revenus, avec comme conséquence que ces abattements ne sont imputés sur les impôts dus aux Pays-Bas qu'au prorata des revenus perçus par le contribuable dans cet État membre, y compris lorsque, dans l'État de la source, il n'a pas été tenu compte de la situation familiale du contribuable.

Dans cette affaire *De Groot*, la Cour de justice a décidé que la libre circulation des travailleurs « s'oppose à une réglementation telle que celle en cause au principal, reprise ou non dans une convention tendant à éviter les doubles impositions, en vertu de laquelle un contribuable perd, pour le calcul de ses impôts sur le revenu dans l'État de résidence, une partie du bénéfice de la quotité dudit revenu exonérée d'impôt et de ses avantages fiscaux personnels, en raison du fait qu'il a également perçu, pendant l'année considérée, des rémunérations dans un autre État membre qui y ont été imposées sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale »⁶⁷. Elle a en outre considéré que « le droit communautaire ne contient aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur salarié qui, au cours d'un exercice fiscal déterminé, a perçu des revenus dans cet État et dans un autre État membre, pour autant que les conditions de prise en compte par l'État de résidence de ladite situation ne constituent pas une discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, ni une entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité CE »⁶⁸.

33. Dans la mesure où la législation belge présentait des caractéristiques similaires à celle des Pays-Bas, la Belgique fit l'objet d'une mise en demeure de la Commission. Ceci amena l'administration fiscale à adopter une circulaire RH.331/575.420 du 12 mars 2008 prévoyant l'octroi d'une réduction d'impôt supplémentaire, compensant la perte de la réduction liée à la situation personnelle, lorsque le contribuable démontre « qu'il a perçu, dans un ou

peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux. Ce lieu correspond en général à la résidence habituelle de la personne concernée. Aussi le droit fiscal international, et notamment le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de double imposition, admet-il que c'est en principe à l'État de résidence qu'il incombe d'imposer le contribuable de manière globale, en prenant en considération les éléments inhérents à la situation personnelle et familiale de celui-ci.

33. La situation du résident est différente, dans la mesure où l'essentiel de ses revenus est normalement centralisé dans l'État de résidence. Par ailleurs, cet État dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable, compte tenu de sa situation personnelle et familiale.

34. En conséquence, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable.

35. Dans ces conditions, l'article 48 du traité ne s'oppose pas, en principe, à l'application d'une réglementation d'un État membre qui impose le non-résident occupant un emploi salarié dans cet État plus lourdement sur ses revenus que le résident occupant le même emploi ».

⁶⁷ C.J.C.E., 12 décembre 2002, n° C-385/00, *De Groot*, Recueil, 2002 I-11819, dispositif.

⁶⁸ *Id.*

plusieurs Etats membres de l'EEE, des revenus – quelle qu'en soit la nature – qui y ont été imposés sans que soit prise en compte sa situation personnelle et familiale »⁶⁹.

34. La Cour de cassation a été impliquée dans ce débat lorsque, au cours de l'année 2012, elle a été saisie de la question de savoir dans quelle mesure sont compatibles avec l'interdiction des discriminations et les libertés de l'Union européenne les dispositions de droit belge qui limitent le droit du contribuable résident, percevant des revenus de source étrangère exonérés conventionnellement, de bénéficier en Belgique de l'entière des déductions d'impôt pour frais de garde d'enfants et dépense de titres-services.

Le contribuable soutenait, en se prévalant de la jurisprudence européenne, spécialement l'arrêt *De Groot*, que les principes dégagés par ce dernier impliquent qu'il puisse bénéficier en Belgique non seulement des abattements personnels pour charges de famille, mais également de la totalité des déductions fiscales relatives aux frais de garde et titres-services.

La circulaire RH.331/575.420 du 12 mars 2008 l'exclut cependant, puisqu'elle considère, d'une part, que ne relèvent pas de la situation personnelle les avantages liés à l'engagement de personnel et, d'autre part, que ne peuvent en aucun cas ouvrir droit à la réduction supplémentaire « le fait que l'Etat dans lequel les revenus ont été recueillis ne prévoit pas l'octroi de certains avantages (ex. pas d'avantages fiscaux accordés pour frais de garde d'enfants âgés de moins de 12 ans) ou que les avantages accordés soient nettement moins favorables que ceux accordés en Belgique (ex.: avantage fiscal pour enfants à charge peu important ou ne variant pas en fonction du nombre d'enfants) »⁷⁰.

Dans son pourvoi formé contre l'arrêt qui a refusé les déductions, les contribuables invoquaient notamment la contrariété du droit belge aux articles 18, 45 et 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Par son arrêt du 16 février 2012, la Cour a considéré que ces dispositions n'impliquent pas « que si les revenus d'un contribuable sont en partie imposés sur la base d'une convention de double imposition dans l'Etat dont il est résident et en partie dans l'Etat où l'activité salariée est exercée, le contribuable peut toujours prétendre à l'imputation intégrale sur l'impôt de l'Etat de la résidence des déductions d'impôts pour la garde d'enfant et les titres-services auxquelles il aurait pu prétendre si les revenus avaient été intégralement imposés dans l'Etat de résidence »⁷¹.

35. L'arrêt *De Groot* et l'adoption subséquente de la circulaire du 12 mars 2008 n'ont pas résolu tous les problèmes. Des difficultés sont notamment survenues en rapport avec les différences de traitement, dans le système de répartition des réductions d'impôts pour charge d'enfants, entre les ménages de fait et les autres formes de vie commune.

En ce qui concerne les ménages de fait, les dispositions du Code des impôts sur les revenus laissent les parents décider librement de la répartition des avantages fiscaux entre eux. Assez logiquement, lorsqu'un des parents bénéficie de revenus exemptés conventionnellement, les

⁶⁹ Circulaire RH.331/575.420 dd 12 mars 2008, <http://www.fisconet.be>.

⁷⁰ *Ibidem*, points 11 et 12.

⁷¹ Cass. 16 février 2012, RG F.10.0115.N, *Pas.* 2012, p. 355, n° 112.

ménages de fait auront tendance à attribuer la charge fiscale des enfants – et les réductions d'impôts correspondantes – au parent qui perçoit uniquement des revenus belges, rien n'excluant que l'autre parent bénéficie lui-même éventuellement dans le pays de la source des revenus d'un abattement lié à sa situation familiale.

Certains contribuables mariés ont dénoncé une discrimination entre les ménages percevant des revenus de source étrangère selon qu'ils sont ou non des ménages de fait. En effet, pour les parents qui ne constituent pas un ménage de fait, l'imposition est commune et la réduction pour enfants à charge est attribuée automatiquement au conjoint qui a les revenus professionnels les plus élevés, *même si ceux-ci sont exonérés par convention*.

36. Le tribunal de première instance d'Arlon, saisi d'un tel litige, a soumis à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle portant sur la conformité à la Constitution de l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce que ce dernier prévoit, pour les couples pour lesquels une imposition commune est établie, que l'imputation du supplément de quotité exemptée pour enfant à charge intervient dans le chef de celui qui a le revenu imposable le plus élevé, même lorsque ce revenu est exempté en application d'une convention préventive de la double imposition, entraînant ainsi la perte de cet avantage fiscal.

Dans son arrêt du 9 juillet 2013, la Cour constitutionnelle a considéré que la différence de traitement soulevée par le juge *a quo* n'existe pas: la critique de ce dernier était en effet fondée sur la prémisse, inexacte, que le contribuable marié, bénéficiant de revenus de sources luxembourgeoise *exonérés conventionnellement en Belgique*, ne pourrait *bénéficier au Luxembourg d'un abattement* lié à ses charges de famille⁷².

37. Peu de temps après, la Cour de justice a de nouveau été saisie d'une question préjudicielle relative à la prise en compte des abattements dans un contexte transfrontalier. L'arrêt *Imfeld et Garcet* du 12 décembre 2003 concernait le problème rencontré par un couple de contribuables résidents en Belgique, dont le mari était établi en Allemagne comme avocat et y retirait l'essentiel de ses revenus professionnels. En l'espèce, le mari avait bénéficié en Allemagne d'abattements personnels qui étaient cependant moins élevés que ceux auxquels il aurait pu prétendre si l'ensemble de ses revenus avaient été taxés en Allemagne. Du fait de la prise en compte de sa situation personnelle en Allemagne, l'Etat belge n'avait pas appliqué à M. Imfeld les dispositions de la circulaire de 2002 et ne lui avait pas octroyé une réduction d'impôt supplémentaire⁷³.

⁷² C. Const., 9 juillet 2013, n° 100/2013. Voy. la note H. NIESTEN, « De aanrekening van de toeslag op de belastingvrije som voor een kind ten laste: fiscale discriminatie op grond van gekozen samenlevingsvorm? », *T.F.R.*, 2013, p. 962. Voy. également H. NIESTEN, « Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstreden aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context », note sous Anvers, 22 septembre 2015, *T.F.R.*, 2016, p. 191.

⁷³ L'arrêt indique qu'il ressort de la réponse de M. Imfeld « à la question écrite posée par la Cour qu'il a, dans le cadre de l'impôt sur le revenu acquitté en Allemagne, bénéficié d'un avantage pour enfants à charge prenant la forme d'une quotité de revenu exemptée d'impôt ("Freibetrag für Kinder"). M. Imfeld a été imposé à titre isolé, c'est-à-dire sans pouvoir bénéficier du régime de l'"Ehegattensplitting", régime d'imposition conjointe dont peuvent bénéficier en vertu de l'article 1a, paragraphe 1, point 2, de la loi relative à l'impôt sur le revenu

La question préjudicielle portait sur la compatibilité avec le droit de l'Union de « l'application combinée de la méthode d'exemption avec réserve de progressivité prévue à l'article 155 du CIR de 1992 et des modalités d'imputation du supplément de quotité de revenu exemptée d'impôt pour enfant à charge établies à l'article 134 du CIR de 1992 ».

La Cour de justice a décidé que « l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État et percevant à la fois des revenus dans ledit État et dans un autre État membre du bénéfice effectif d'un avantage fiscal déterminé, en raison de ses modalités d'imputation, alors que ce couple en bénéficierait si le conjoint ayant les revenus les plus importants ne percevait pas l'intégralité de ses revenus dans un autre État membre ».

L'arrêt *Imfeld et Garcet* s'inscrit dans la ligne de l'arrêt *De Groot*. Dans ce dernier, la contrariété au droit européen découlait de la circonstance que le contribuable ne bénéficiait pas de la totalité des abattements pour charges de famille, puisque ceux-ci n'étaient pas pris en compte par l'Etat de la source des revenus et seulement de manière partielle dans le pays de la résidence. Dans ses considérants, l'arrêt *Imfeld et Garcet* exprime une logique similaire⁷⁴. Cette réserve ne se retrouve cependant pas dans le dispositif de l'arrêt.

38. Le point final, sans doute provisoire, des développements de la matière est l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 24 avril 2014⁷⁵. A nouveau saisie par le tribunal de première instance d'Arlon d'une question préjudicielle similaire à celle à laquelle elle avait répondu dans son arrêt du 9 juillet 2013, la Cour constitutionnelle a modifié son analyse du tout au tout, à la lumière de l'arrêt de la Cour de justice intervenu entre-temps.

Après avoir cité *in extenso* l'arrêt de la Cour de justice, la Cour constitutionnelle indique que « pour des motifs identiques à ceux de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 12 décembre 2013, (...) il doit être conclu que l'article 134 du CIR 1992 porte atteinte à la liberté fondamentale que constitue la libre circulation des travailleurs garantie par l'article 45 du Traité » et, en conséquence, dit pour droit que « l'article 134 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 45 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ».

39. Cet arrêt de la Cour constitutionnelle interpelle. La doctrine a notamment relevé que l'arrêt de la Cour de justice auquel elle se réfère porte sur la liberté d'établissement, tandis que le litige devant le juge a quo – et partant la question préjudicielle – concerne la liberté de circulation des travailleurs⁷⁶. Ce n'est cependant pas tant cet aspect de l'arrêt qui retient l'attention mais bien le fait que le constat d'inconstitutionnalité de l'article 134 du Code des

(*Einkommensteuergesetz*) les contribuables mariés et non durablement séparés qui sont imposables en Allemagne tout en résidant dans un autre État membre ».

⁷⁴ Voyez par exemple les considérants 72, 74 et 79.

⁷⁵ C. Const., 24 avril 2014, n° 68/2014.

⁷⁶ A.M. VANDEKERKHOVE, « Aanrekening toeslag op belastingvrije som voor kinderen ten laste – Nieuwe visie Grondwettelijk Hof inzake discriminatie gezamenlijk belaste partners », note sous C. Const., 24 avril 2014, n° 68/2014, *T.F.R.*, 2015, p. 40.

impôts sur les revenus 1992, déduit de la méconnaissance discriminatoire des libertés européennes, pourrait impliquer un phénomène de double abattement.

Les arrêts de la Cour de justice concernent des situations dans lesquelles le contribuable percevant des revenus exonérés n'a pas pu bénéficier de la prise en compte intégrale de sa situation de famille, parce que l'Etat de la résidence utilise un système de prorata alors que l'Etat de la source n'accorde pas d'abattement ou accorde un abattement réduit. Les hypothèses ayant donné lieu aux arrêts de la Cour constitutionnelle sont différentes, dans la mesure où le pays de la source – le Grand-Duché de Luxembourg – accorde des abattements. Octroyer l'abattement complet dans le pays de la résidence entraîne dès lors une double exonération, chose que la Cour constitutionnelle avait fort justement relevé dans son premier arrêt et qui avait justifié la décision de non-violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

L'alignement de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle sur celui de la Cour de justice invalide donc une disposition qui limite à tort le droit du contribuable résident d'obtenir en Belgique les abattements dont il n'a pas bénéficié à l'étranger. Mais elle implique également que les contribuables transfrontaliers qui ont bénéficié de ces abattements à l'étranger pourront en bénéficier une deuxième fois en Belgique.

Au final, la succession de décisions vient substituer à une discrimination transfrontalière une situation où certains contribuables transfrontaliers – ceux qui ont bénéficié d'un abattement dans l'Etat de la source – bénéficie d'un avantage supplémentaire, ce qui constitue évidemment une discrimination nouvelle, cette fois vis-à-vis des contribuables « purement domestiques ».

40. Pour rendre la législation belge conforme aux exigences du droit de l'Union, l'administration a modifié sa circulaire RH.331/575.420 du 12 mars 2008⁷⁷. Les modifications qui visent à préserver le lien entre l'octroi d'un abattement complet en Belgique et l'absence de prise en compte de la situation familiale dans le pays de la source sont cependant critiquées par la doctrine et certaines juridictions de fond⁷⁸.

Ces dernières considèrent que l'arrêt de la Cour de justice et celui de la Cour constitutionnelle impliquent que les contribuables mariés doivent nécessairement bénéficier d'un double abattement, à l'instar des contribuables non-mariés. En d'autres termes, selon cette analyse, la discrimination et la contrariété au droit européen ne peuvent être résolues qu'en étendant le régime de la libre répartition des réductions d'impôts entre les conjoints.

41. Une autre solution, qui est également retenue par les juges du fond, consiste à considérer qu'il ne peut désormais plus être tenu compte des revenus exonérés

⁷⁷ Circulaire Ci.RH.331/633.468 dd. 1.09.2014, www.fisconet.be; Circulaire Ci. RH. 331/634.229 dd. 11.08.2014, www.fisconet.be; Modification dd. 11.09.2015 à la circulaire n° Ci.RH.331/575.420, www.fisconet.be.

⁷⁸ H. NIESTEN, « Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstreden aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context », note sous Anvers, 22 septembre 2015, *T.F.R.*, 2016, p. 191.

conventionnellement lorsqu'il s'agit de déterminer celui des conjoints qui a les revenus les plus élevés⁷⁹.

42. La tentative administrative de régler le problème par voie de circulaire n'est sans doute pas satisfaisante. Ce n'est pas tant, contrairement à ce que soutiennent une partie de la doctrine et des juridictions de fond, que les arrêts de la Cour de justice et de la Cour constitutionnelle aient consacré un droit à double abattement. C'est, avant tout, que le système élaboré par l'administration laisse subsister une forme de discrimination entre ménages de fait et autres couples puisque les premiers peuvent toujours bénéficier du double abattement tandis que les autres restent soumis à un système visant à préserver une cohérence entre la taxation de l'Etat de la source et celui de la résidence.

Sauf à généraliser par circulaire le système des ménages de fait aux autres formes de vie commune, une intervention législative se recommande pour aligner le régime des ménages de fait sur celui des autres formes de vie commune⁸⁰.

⁷⁹ Cette manière de faire a cependant été invalidée indirectement par la Cour de cassation dans son arrêt du 30 octobre 2015 (Cass. 30 octobre 2015, RG F.14.0160.F, *Pas.* 2015, p. 2490, n° 643; *T.F.R.*, 2016, p. 199, et la note C. BUYSSE, « Agenten Eurocontrol: wat zijn 'vrijgestelde' inkomsten? »). Cette dernière affaire concernait la répartition des réductions liées aux titres services et à la garde des enfants entre deux conjoints résidents belges dont l'un bénéficiait de revenus exonérés en vertu d'une convention sur les privilèges et immunités des fonctionnaires d'une organisation internationale, en l'occurrence Eurocontrol. La cour d'appel, après avoir constaté que le défendeur était un fonctionnaire de l'organisation internationale Eurocontrol et qu'il avait, comme la défenderesse, la qualité d'habitant du royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2006, avait considéré que les traitements et salaires qu'il a perçus de cette organisation ne font pas partie de ses revenus imposables pour l'application des articles 134, § 1^{er}, alinéa 2, et 145²³ du Code des impôts sur les revenus 1992. Le juge d'appel avait décidé, sur cette base, qu'en dépit de l'imposition commune des défendeurs, les réductions d'impôt pour enfants à charge et celles pour prestations payées avec des titres-services doivent être appliquées exclusivement en fonction des revenus de la défenderesse. La Cour a cassé cet arrêt au motif qu'il viole les articles 6, 23, § 2, et 155 du Code des impôts sur les revenus. Si le contexte de cette décision était celui d'un litige purement interne, l'enseignement qui s'en dégage doit, suivant un auteur, pouvoir aussi être appliqué dans un contexte transfrontalier: « Een mogelijk nieuwe houvast wordt voor grensoverschrijdende economisch actieve EU-personen geboden door een aantal recente uitspraken van het Brusselse hof van beroep. Voor de bepaling van het hoogste belastbare inkomen in het gezin (*cf.* art. 134 WIB 1992) zou geen rekening moeten worden gehouden met bij verdrag of akkoord vrijgestelde inkomsten, zelfs al wordt die vrijstelling toegepast met progressievoorbehoud. In zijn arrest van 30 oktober 2015 wordt evenwel deze opmerkelijke conclusie door het Hof van Cassatie kort en krachtig van tafel geveegd. Volgens het Hof van Cassatie oordeelde het Brusselse hof van beroep onterecht dat de bezoldigingen ontvangen van Eurocontrol geen deel uitmaken van het hoogste belastbare inkomsten van de Eurocontrol-ambtenaar voor toepassing van de toeslagen op de belastingvrije som (en de belastingvermindering voor dienstencheques) » (H. NIESTEN, « Antwerpse hof van beroep bevestigt fel omstrede aanrekeningswijze van de verhoogde belastingvrije som voor kinderlast in een grensoverschrijdende context », *loc. cit.*, p. 198).

⁸⁰ Il est pensé à un système d'octroi des abattements en Belgique dans la seule mesure où ils n'ont pas été pris en compte dans le pays de la source.

II. CONSIDÉRATIONS INCIDENTES SUR LA *BRUSSELS INTERNATIONAL BUSINESS COURT* ET SUR LES CRYPTO-MONNAIES

1. La seconde partie est, comme annoncée, dédiée, d'une part, à l'annonce politique d'une soudaine réforme dans le paysage juridictionnel belge, la *BIBC*, coulée en avant-projet (A) et, d'autre part, à l'opposé, à l'apparent *no man's land* juridique en Belgique des *bitcoins* et autres crypto-monnaies (B), deux développements ancrés dans l'économie et impactant potentiellement l'activité de la Cour ainsi que sa capacité de peser dans le débat juridique.

A. La *Brussels International Business Court*⁸¹

2. Le conseil des ministres a approuvé le 27 octobre 2017 l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court*⁸². Dans l'exposé des motifs, le gouvernement indique que cet avant-projet a pour objectif de répondre aux nécessités qu'ont fait apparaître « les évolutions économiques et politiques nationales et internationales de ces derniers mois » et de satisfaire aux besoins des « nombreuses institutions et entreprises internationales et européennes » ayant leur siège à Bruxelles afin notamment de permettre à Bruxelles de conserver son rôle de « plaque tournante de la vie politique et du monde des affaires au niveau international ».

Dans la mesure où les décisions rendues par ce tribunal seront de nature à faire l'objet d'un pourvoi en cassation, je crois devoir faire part à la Cour de certaines réflexions, qui sont étrangères à l'opportunité⁸³ – même si elle ne tombe pas sous le sens – de créer un tel tribunal, que l'Exposé des motifs lui-même qualifie – sans doute par mégarde – de « nouveauté exotique » (p. 6).

1) *Présentation*

a. *Notion*

3. L'avant-projet de loi entend créer un tribunal étatique dénommé *Brussels International Business Court*. Il s'agit d'un tribunal de commerce anglophone dont les limites territoriales sont « l'ensemble de la Belgique » et dont le siège est établi à Bruxelles (art. 2).

Les règles propres aux juridictions de l'arrondissement judiciaire de Bruxelles visées à l'article 157bis de la Constitution ne lui sont pas davantage applicables (Commentaire de l'article 2, p. 7) que les règles du Code judiciaire relatives à la gestion des juridictions (art. 10).

b. *Organisation*

⁸¹ A titre exceptionnel, cette partie de la mercuriale n'est pour l'heure pas disponible en langue néerlandaise, ce en raison de la circonstance que le service de la concordance des textes français et néerlandais de la Cour, en sous-effectif et en restructuration, a été déchargé de cette tâche habituelle pour lui permettre de consacrer tous ses efforts à diminuer l'arriéré considérable accusé dans la traduction des arrêts et, surtout, des sommaires. Ici, nécessité faisait loi.

⁸² Que Monsieur le président de section Chr. Storck, ancien président de la Cour, trouve ici l'expression de ma profonde gratitude pour la part déterminante que le bref examen de l'avant-projet de loi lui doit. Les conclusions n'engagent que moi.

⁸³ Voyez le point de vue critique de J. Oosterbosch et F. Georges, Entretien, Le Quinzième Jour, ULiège, Mai 2018, p. 68.

4. Le *Brussels International Business Court* est dirigé par un président et un vice-président qui sont désignés par le ministre de la Justice parmi les conseillers à la cour d'appel de Bruxelles qui siègent à la Cour des marchés. Ces magistrats sont chargés de la direction administrative du tribunal mais ne sont pas eux-mêmes appelés à siéger (art. 5).

5. Un mot à propos de cette « *Cour des marchés* ».

Elle est le fruit de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice⁸⁴, elle-même la concrétisation d'une mesure annoncée dans la note de politique générale du Ministre de la Justice.

L'idée de départ est que la cour d'appel de Bruxelles dispose d'un certain nombre de compétences particulières et exclusives, principalement en ce qui concerne les marchés régulés, comme le recours contre les décisions de l'Autorité de la concurrence, de la FSMA⁸⁵, de l'IBPT, de la CREG et d'autres régulateurs⁸⁶. Afin de professionnaliser ces procédures assez techniques, il est créé une section spécialisée sous forme de "chambres des affaires de marchés". Ensemble, ces chambres constitueront une section appelée "Cour des marchés", notamment pour promouvoir son rayonnement international. La Cour des marchés est compétente pour l'ensemble du pays, comme c'est déjà le cas actuellement pour ce contentieux exclusif de la cour d'appel de Bruxelles.

Il est soutenu que la constitution d'une section distincte doit faciliter l'organisation interne telles que l'appui administratif ou la gestion des audiences. Les extensions de cadre pourront également être réservées à cette section, ce qui doit garantir l'encadrement spécialisé.

Cette section spécialisée compte au moins six conseillers, qui ont au minimum quinze années d'expérience professionnelle utile attestant d'une connaissance spécialisée du droit économique, financier ou des marchés. Les autres conseillers éventuels sont des conseillers ne disposant pas de cette spécialisation. La section spécialisée doit compter autant de conseillers francophones que néerlandophones. Ils doivent disposer d'une connaissance fonctionnelle de l'autre langue. Pour s'en assurer ils doivent réussir l'examen sur la connaissance orale passive et active et sur la connaissance écrite passive de l'autre langue⁸⁷.

Cette section spécialisée bénéficie d'une régime d'exception puisque la formation de jugement est toujours composée de trois conseillers. La justification clé pour cet incontestable bienfait de la collégialité est double: elle se prononce toujours en première et

⁸⁴ M.B. 30 décembre 2016 (artt. 51, 56, 59, 60, 64, 75, 77, 107, 109, 111-114, 157, 158 et 160-166). Ces nouvelles règles sont entrées en vigueur le 9 janvier 2017.

⁸⁵ L'Autorité des services et marchés financiers, en abrégé FSMA pour *Financial Services and Markets Authority*, qui succède à la Commission bancaire. La FSMA exerce, aux côtés de la Banque Nationale de Belgique (BNB) et la CTIF, le contrôle du secteur financier belge.

⁸⁶ C'était là le quotidien de la dix-huitième chambre spécialisée de la cour d'appel. Elle était notamment compétente pour le recours contre des décisions de l'Autorité de la concurrence, la FSMA, l'IBPT, la CREG et d'autres régulateurs...

⁸⁷ Loi du 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire (art. 43bis).-

dernière instance et les affaires y traitées sont souvent très techniques avec des ramifications dans diverses matières du droit et de l'économie.

Sa compétence est assez large puisqu'elle s'étend à la plupart des compétences exclusives qui sont attribuées à la cour d'appel de Bruxelles. Celles-ci sont énumérées à la fois dans le Code judiciaire⁸⁸ mais aussi dans des lois ordinaires telles la loi sur les produits gazeux, la loi sur l'électricité, la loi relative à la surveillance du secteur financier, la loi sur la protection contre le faux monnayage (procédure d'appel) et la loi relative aux offres publiques d'acquisition⁸⁹.

6. Revenons au *Brussels International Business Court*. A côté de cette direction administrative spécialisée, la juridiction est pour le surplus composée de juges « professionnels » et de juges « consulaires » qui sont repris sur deux listes établies par le ministre de la Justice sur la proposition motivée d'une commission de sélection.

Les juges « professionnels » sont choisis parmi les juges et conseillers belges, qui justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise et du droit commercial international. Compte tenu de la possibilité d'un pourvoi en cassation, les magistrats de la Cour de cassation n'entrent pas en ligne de compte. Les juges « consulaires », nommés *judges in the Brussels International Business Court*, sont choisis parmi des experts belges et étrangers en droit commercial international qui justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise (art. 6).

Chaque fois qu'une cause sera inscrite au rôle du *Brussels International Business Court*, le président ou le vice-président de celui-ci désignera un juge « professionnel » et deux juges « consulaires » qui composeront le siège devant lequel cette cause sera plaidée, le magistrat « professionnel » en assurant la présidence (art. 5).

7. Comme on ignore si le *Brussels International Business Court* aura du succès, il a paru peut-être imprudent de le doter d'emblée d'un greffe autonome.

Le greffe sera donc, à titre provisoire, assuré par le greffe de la cour d'appel de Bruxelles (article 8). Au moins deux greffiers devront justifier d'une connaissance orale et écrite de la langue anglaise correspondant au niveau B2 du cadre européen commun de référence pour les langues institué par le Conseil de l'Europe⁹⁰ (art. 59).

⁸⁸ Code judiciaire (artt. 101, 109bis, 207, 605quater et 633bis).

⁸⁹ Loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations.- Loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique (art. 36/21).- Loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité.- Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.- Loi du 17 janvier 2003 concernant les recours et le traitement des litiges à l'occasion de la loi du 17 janvier 2003 relative au statut du régulateur des secteurs des postes et télécommunications belges.- Loi du 12 mai 2004 organisant une procédure de recours dans le cadre de la protection contre le faux monnayage et du maintien de la qualité de la circulation fiduciaire (art. 2).- Loi du 9 juillet portant des dispositions diverses (art. 2).- Loi du 6 juillet 2005 relative à certaines dispositions judiciaires en matière de communications électroniques (art. 2).- Loi du 1er avril 2007 relative aux offres publiques d'acquisition.- Code de droit économique.- Loi du 30 août 2013 portant le Code ferroviaire (art. 221/1-221/5).

⁹⁰ Le CECR définit six niveaux de compétences en langues répartis selon les trois niveaux suivants: A1 et A2 (utilisateur élémentaire), B1 et B2 (utilisateur indépendant) et C1 et C2 (utilisateur expérimenté).

c. Compétence

8. La compétence du tribunal, qui repose sur le consentement des parties, est définie en termes très larges à l'article 15 de l'avant-projet.

Le *Brussels International Business Court* connaît, du consentement de l'ensemble des parties, en premier et dernier ressort, des contestations internationales entre entreprises qui ne relèvent pas de la compétence exclusive d'une autre juridiction (al. 1^{er}).

Une contestation est internationale si:

- soit les parties ont leur établissement ou leur résidence habituelle dans des États différents (al. 3, a);
- soit le lieu où doit être exécutée une partie substantielle des obligations ou le lieu avec lequel l'objet du litige a le lien le plus étroit sont situés hors de l'État où les parties ont leur établissement ou leur résidence habituelle (al. 3, b);
- soit les parties sont expressément convenues que l'objet du litige a des liens avec plus d'un pays (al. 3, c);
- soit les éléments de solution du litige se trouvent en droit étranger (al. 3, d).

Ces critères extrêmement large permettent *a priori* de soumettre au *Brussels International Business Court* des litiges ne présentant aucun lien avec la Belgique et échappant en principe à la compétence internationale des juridictions de notre pays.

Cette compétence particulière aura pour effet de multiplier les cas où les juges appelés à en connaître seront amenés à faire application de la loi étrangère⁹¹.

d. Procédure

Niveau B2:

Comprendre: comprendre des conférences et des discours assez longs et même suivre une argumentation complexe si le sujet est relativement familier; comprendre la plupart des émissions de télévision sur l'actualité et les informations; comprendre la plupart des films en langue standard.

Lire: lire des articles et des rapports sur des questions contemporaines dans lesquels les auteurs adoptent une attitude particulière ou un certain point de vue; comprendre un texte littéraire contemporain en prose.

Parler: communiquer avec un degré de spontanéité et d'aisance qui rende possible une interaction normale avec un locuteur natif; participer activement à une conversation dans des situations familières, présenter et défendre ses opinions; s'exprimer de façon claire et détaillée sur une grande gamme de sujets relatifs aux centres d'intérêt; développer un point de vue sur un sujet d'actualité et expliquer les avantages et les inconvénients de différentes possibilités.

Ecrire: écrire des textes clairs et détaillés sur une grande gamme de sujets relatifs aux propres intérêts; écrire un essai ou un rapport en transmettant une information ou en exposant des raisons pour ou contre une opinion donnée; écrire des lettres qui mettent en valeur le sens que l'auteur attribue personnellement aux événements et aux expériences.

⁹¹ Sans doute ne sera-ce pas là un problème pour des juges belges et étrangers experts en droit commercial international.

9. Compte tenu de la nature des litiges relevant de la compétence du *Brussels International Business Court*, « [le] Code [judiciaire] en général et l'article 2 en particulier doivent être éliminés »⁹² (sic).

Le *Brussels International Business Court* peut donc, sous réserve des dispositions reprises aux articles 24 et suivants de l'avant-projet, procéder comme il le juge approprié (art. 24) !

Les dispositions du Code judiciaire ne s'appliqueront quant à elles que lorsqu'il y est expressément fait référence.

e. **Pourvoi en cassation**

10. Un pourvoi en cassation est ouvert contre les décisions du *Brussels International Business Court*. Le jugement préalable ne peut être attaqué par un pourvoi qu'après le jugement définitif (art. 18) . En cas de cassation avec renvoi - ce qui, d'après le commentaire des articles (p. 15), s'observerait de moins en moins dans la jurisprudence de la Cour !!! -, la cause est renvoyée devant le *Brussels International Business Court* autrement composé, qui se conformera à la décision de la Cour sur le point de droit jugé par elle (art. 19).

La requête en cassation peut être rédigée en anglais (art. 58, 2°) ! L'usage de la langue est réglé comme lorsque la décision attaquée est rédigée en allemand.

Le contrôle de la Cour devra donc, à l'instar du régime en usage à la Cour en cas de requête en langue allemande, s'effectuer sur la base de traductions.

2) **Avis du Conseil supérieur de la justice**

a. **L'avant-projet in globo**

11. L'avis d'office adopté le 14 mars 2018 par le Conseil supérieur de la Justice sur l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court* est pour le moins critique, dès lors que sur la base des trois problématiques qu'il pense devoir épinglez, il fait connaître sa nette opposition à la création de la BIBC, telle qu'envisagée dans l'avant-projet⁹³.

En résumé, l'Assemblée générale du CSJ est d'avis que:

- « le justiciable a droit à des institutions judiciaires indépendantes. L'avant-projet ne garantit pas l'indépendance de la BIBC et réserve, en outre, au pouvoir exécutif des compétences normalement dévolues au pouvoir législatif ou au CSJ, lequel est évincé dans des missions que la Constitution lui attribue. »

- « l'adoption de cet avant-projet aura des incidences sur le fonctionnement du pouvoir judiciaire dès lors qu'il est question de puiser, dans les juridictions ordinaires, sans compensation, les moyens humains destinés à permettre le fonctionnement de la BIBC, ce qui aggravera la situation critique dans laquelle se trouve déjà le pouvoir judiciaire et par voie de conséquence celle de tous les justiciables qui y ont recours, [et il faut craindre] que la

⁹² Voir l'Exposé des motifs, p. 4) et le commentaire de l'article 2, p. 7.

⁹³ CSJ, Avis sur l'avant-projet de loi instaurant la *Brussels International Business Court*, 14 mars 2018, en ligne sur le site-web du CSJ.

création de la BIBC n'engendre une rupture d'égalité entre les justiciables, certains bénéficiant d'une juridiction conforme à leurs souhaits, dotée de moyens de nature à répondre à leurs attentes, à l'inverse d'autres, ne pouvant prétendre à tel privilège. »⁹⁴

- « le financement de la BIBC [est] si peu transparent et [il] ne peut valider la conception nouvelle d'un financement privé de la fonction de juger, véhiculée dans l'avant-projet de loi, suivant laquelle ceux qui s'adressent à la justice doivent la financer et qui risquerait, à terme, de s'étendre à d'autres contentieux et de porter atteinte à l'accès de tous à la justice. »⁹⁵

b. Le pourvoi en cassation

12. Sur le recours en cassation, procédure prévue à l'article 16 de l'avant-projet de loi, et qui justifie la présente brève communication, le CSJ n'est pas plus accommodant, puisqu'il considère ce recours « peu utile »⁹⁶.

Il s'en explique en mettant en perspective la mission et les pouvoirs de la Cour relativement aux droits soumis à sa juridiction, que ce soit « au fond » ou dans la procédure.

Quant au fond d'abord, partant du constat que la BIBC sera, par définition, amenée à faire très majoritairement application de la loi étrangère, le CSJ rappelle judicieusement que la Cour de cassation n'a (actuellement) pas pour mission d'assurer l'exacte et uniforme interprétation de la loi étrangère. Et, s'agissant de celle-ci, il observe que « la Cour de cassation n'exerce sur l'application de celle-ci qu'un contrôle de conformité, beaucoup plus léger que son habituel contrôle de légalité ».

Ensuite, quant à la procédure, elle n'est régie par les dispositions du Code judiciaire que lorsqu'il y est fait expressément référence; les règles de procédure habituellement applicables, expressément énoncées par l'avant-projet de loi, sont inspirées par la loi-type sur l'arbitrage commercial international de la commission des Nations Unies pour le droit commercial international (CNUDCI).

Par conséquent, conclut le CSJ, « il suit, d'une part, du contrôle limité de la Cour de cassation sur l'application de la loi étrangère, d'autre part, de la particularité des règles de procédure applicables qu'un pourvoi en cassation peut sembler ne présenter guère d'utilité et on peut dès lors s'interroger s'il ne convient pas de supprimer de l'avant-projet de loi l'existence d'un pourvoi en cassation, sauf éventuellement quant au contrôle de la bonne application des règles de compétence, et tout en lui laissant le soin de statuer dans le cadre de la prise à partie et de contrôler la légalité de la composition du siège.

La possibilité de pourvois en cassation peut en outre paraître contre-productive par rapport à l'objectif de rapidité de la procédure poursuivi par les auteurs de l'avant-projet de loi. »

3) Commentaire

⁹⁴ Avis, Introduction, p.1.

⁹⁵ Il est renvoyé aux développements de ces critiques sévères faites par l'Assemblée générale du CSJ dans ledit avis.

⁹⁶ Avis, point 6, p. 10.

a. Le pourvoi en cassation

13. Quant à la pertinence d'un recours en cassation, nous partageons, pour l'essentiel, sa remise en cause par le CSJ. Les écueils majeurs, quant à ce, sont bien décelés dans l'avis précité.

(i) Contrôle formel

14. Commençons par la procédure applicable devant la BIBC.

L'article 2 de l'avant-projet dispose: « L'article 73 du Code judiciaire, modifié par les lois des 19 juillet 2012 et 1^{er} décembre 2013, est complété par deux alinéas rédigés comme suit:

« Il y a également un tribunal de commerce anglophone, appelé Brussels International Business Court, en abrégé BIBC, dont les limites territoriales sont l'ensemble de la Belgique et dont le siège est établi à Bruxelles.

L'organisation, la compétence, en ce compris le règlement des conflits sur la compétence, et le fonctionnement de la BIBC, en ce compris de la procédure, ne sont réglés par les dispositions du présent Code aussi bien que des lois spéciales, s'ils s'y rapportent expressément, sans préjudice de l'application de la cinquième partie du présent Code. »⁹⁷.

Ce n'est pas rien pour un « tribunal étatique » !

Car il s'agit bien d'un tel; le commentaire de cette disposition ne laisse aucun doute:

« Le fait que la BIBC soit un tribunal unique, compétent pour l'« ensemble de la Belgique » implique que bien qu'établi à Bruxelles, il n'est pas une juridiction de l'arrondissement de Bruxelles et n'est donc pas visé par l'article 157bis du Code judiciaire qui leur est exclusivement applicable. »

Toutefois, nous apprend ce commentaire, « Même s'il s'agit d'un tribunal étatique, comme les autres cours et tribunaux, les besoins spécifiques de la BIBC font que le Code judiciaire ne peut sans plus et sans préjudice d'exceptions ponctuelles s'appliquer en tant que droit commun, de sorte que ce code en général et l'article 2 en particulier doivent être éliminés. ».

Cela étant, les rédacteurs ont bien perçu une difficulté, de taille: « Cela ne s'applique évidemment pas à la saisie conservatoire et aux moyens d'exécution dans lesquels le droit commun (cinquième partie du Code judiciaire) reste pour d'évidentes raisons d'application, même si dans de nombreux cas, l'exécution sera (co-)régie par des instruments internationaux. »

⁹⁷ Nous soulignons. "Art. 2. - Artikel 73 van het Gerechtelijk Wetboek, gewijzigd bij de wetten van 19 juli 2012 en 1 december 2013", wordt aangevuld met twee leden, luidende: "Tevens is er een Engelstalige rechtbank van koophandel, Brussels international Business Court genoemd, afgekort BIBC, waarvan de gebiedsomschrijving bestaat uit geheel België en waarvan de zetel gevestigd is te Brussel.

De organisatie, de bevoegdheid, met inbegrip van de regeling van de geschillen van bevoegdheid, en de werking van het BIBC, met inbegrip van de rechtspleging, worden slechts geregeld door de bepalingen van dit Wetboek zowel als van bijzondere wetten, die er uitdrukkelijk betrekking op hebben, onverminderd de toepassing van deel V van dit Wetboek."

Cette prudence prise, les auteurs reprennent de plus belle: « Pour le surplus, la BIBC est donc régie de manière exhaustive par des dispositions particulières, dans le Code judiciaire ou des lois particulières, qui valent exclusivement pour la BIBC ou qui y sont déclarées explicitement applicables. ».

Pour les plus incroyables devant tant de hardiesse, l'exposé des motifs donne le ton et la mesure:

« L'alignement de la BIBC sur les milieux des affaires internationaux, en vue de trancher des litiges commerciaux internationaux, requiert également sa dissociation du droit procédural commun belge qui ne contient pas nécessairement les instruments les plus adaptés pour le règlement de ces différents typiques, a fortiori si ces litiges n'ont aucun rattachement avec la Belgique sur le plan juridique ou du contenu.

Sauf en ce qui concerne l'exécution de ses jugements, l'organisation, la compétence, en ce compris du règlement des conflits de compétence, et le fonctionnement de la BIBC, en ce compris de la procédure, sont dès lors en principe exclusivement régis par des règles particulières. Et pour arriver à cela, il est plus facile et transparent d'écarter tout, nonobstant l'application ponctuelle de certaines dispositions, que de procéder inversement (voir le nouvel article 73, al. 4, du Code judiciaire).

En ce qui concerne la procédure, le choix s'est porté sur une application mutatis mutandis, du moins en principe, de la loi type sur l'arbitrage commercial international de la Commission des Nations unies pour le droit commercial international (CNUDCI)⁹⁸. Cette loi type est, à cet égard, l'instrument le plus adapté, précisément en raison du fait qu'elle a été élaborée en vue du règlement de litiges commerciaux internationaux et donc qu'elle tient également compte des différences d'approche entre les systèmes juridiques occidentaux-continentaux et anglo-américains, notamment en matière de l'administration de la preuve. Les acteurs des milieux d'affaires internationaux la connaissent donc très bien. Ce n'est pas pour rien que cette loi type a également inspiré la nouvelle loi belge sur l'arbitrage⁹⁹, même si elle ne peut, également en l'espèce, être reprise que mutatis mutandis, principalement en raison du fait que la BIBC est bel et bien un tribunal étatique et non un tribunal arbitral. Vu également qu'à la lumière des évolutions de la procédure civile interne, un certain nombre de règles dérogatoires doivent encore être prises, cette transposition s'effectue donc dans différentes dispositions légales particulières, le cas échéant, adaptées.

Fn ce qui concerne la procédure également, les règles particulières sont exhaustives afin que l'on ne puisse pas se « replier », conformément à l'article 2 du Code judiciaire, sur les dispositions de ce Code non expressément contredites.

Certaines règles générales du droit commun sont toutefois déclarées applicables et, dans ces cas, elles le sont expressément. Et au cas où un hiatus devait encore demeurer, la BIBC

⁹⁸ Telle qu'adoptée par la Commission des Nations Unies pour le droit commercial international le 21 juin 1985, et amendée par elle le 7 juillet 2006.

⁹⁹ Voir la loi du 24 juin 2013 « modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage », par laquelle la loi type concernant l'arbitrage a (en grande partie) été transposée dans les nouveaux articles 1699-1715 du Code judiciaire ».

déterminera elle-même la manière dont il conviendra de (continuer à) procéder. À cet égard, il y a lieu de souligner ici la reprise mutatis mutandis de l'article 19.2 de la loi type de la CNUDCI qui dispose ce qui suit: « La BIBC peut, sous réserve de l'application des dispositions du présent chapitre, diriger le procès comme elle le juge approprié. Les pouvoirs conférés à la BIBC comprennent celui de juger de la recevabilité, de la pertinence, de l'exactitude et de l'importance de toute preuve produite ». En outre, la BIBC fonctionnera, à l'évidence, dans le cadre du droit fondamental à une bonne administration de la justice qui, en bref, garantit l'accès à un juge indépendant et impartial, lequel tranche, de manière motivée et dans un délai raisonnable, un différend juridique à l'issue d'un débat public et contradictoire, comme le garantissent les principes généraux du droit et, en particulier, l'article 6 de la CEDH et l'article 14 du PIDCP. ».

15. Et la Cour de cassation dans tout cela?

Avec le CSJ, il faut bien admettre que relativement au contrôle formel, le texte de l'article 2 de l'avant-projet de loi posera inévitablement des difficultés d'interprétation, ne serait-ce que concernant les termes « s'y rapportent » ou « ne sont réglés par les dispositions du (Code judiciaire) aussi bien que des lois spéciales ».

D'ailleurs, en soi, ce texte ouvre le bal puisqu'il nécessite déjà une correction, comme le relève le CSJ. Le texte en néerlandais énonce « worden slechts geregeld door de bepalingen van (het Gerechtelijk Wetboek) zowel als van bijzondere wetten, die er uitdrukkelijk betrekking op hebben (...) ». Ils s'agit donc du Code judiciaire et des lois spéciales, qui doivent se rapporter à la procédure¹⁰⁰. Par contre en français le texte énonce: « ne sont réglés par les dispositions du présent Code aussi bien que des lois spéciales, s'ils s'y rapportent expressément ». Est-ce à dire que seuls « ils », c'est-à-dire les lois spéciales, doivent s'y rapporter? Bien évidemment non. Donc, il eut fallu écrire: « si elles », c'est-à-dire les dispositions du Code et les lois spéciales...

16. Ennuyeuse est la question du champ et de l'étendue du contrôle de la Cour. Elle va difficilement pouvoir se mêler de toutes les règles de procédure « non étatiques » que les parties se seront données librement; d'ailleurs il ne semble pas qu'on le lui demande. Restent donc « les dispositions du Code et les lois spéciales », parmi lesquelles l'article 25 de l'avant-projet vise expressément les « articles 32ter, 46/1 et 860 à 866 »¹⁰¹, et encore, ils ne s'appliqueront, selon la même disposition, que « par analogie »; il en va de même, selon l'article 33 de l'avant-projet, pour les « articles ...(à compléter par les règles générales en matière de citation) 701 à 703 et 705 à 706, al. 1^{er} à 3, »¹⁰² ou encore, suivant l'article 34, des « articles 713 et 719 »¹⁰³.

D'un point de vue managérial, mettre en marche les ressources limitées de la Cour pour un contrôle somme toute limité à quelques règles judiciaires relatives à la notification, la communication et le dépôt par voie électronique, les exceptions de nullité, l'introduction par

¹⁰⁰ Voir l'Exposé des motifs, p. 4) et le commentaire de l'article 2, p. 7.

¹⁰¹ Notification, communication et dépôt par voie électronique et les exceptions de nullité.

¹⁰² Introduction par citation.

¹⁰³ Inscription au rôle.

citation ou encore l'inscription au rôle, dans un procès commercial portés par des lois étrangères et mené en langue anglaise sur la base de règles de procédure applicable en matière d'arbitrage conventionnel international, ne convainc pas d'emblée. En tout cas, si tant est qu'il puisse être utile, la nature des litiges venant du *Brussels International Business Court* rend le contrôle formel par la Cour peu aisé voire très incertain. La Cour n'a pas coutume de faire dans le jeu de piste.

(ii) Contrôle de légalité

17. Pas plus séduisante est en l'état actuel du projet la perspective, à côté du contrôle formel dont l'utilité est sans doute toute relative, du contrôle du droit étranger, à effectuer à partir de la langue anglaise.

18. Examinons d'abord le contrôle du droit étranger. Comme le souligne le CSJ, la Cour n'a, en l'état actuel des textes qui régissent sa mission et au vu de sa jurisprudence, absolument pas pour mission d'assurer l'exacte et uniforme interprétation de la loi étrangère; aussi n'exerce-t-elle sur l'application de celle-ci qu'un contrôle de conformité, beaucoup plus léger que son habituel contrôle de légalité. Là aussi, l'on peut donc se demander l'utilité de prévoir ce recours.

Si d'aucuns objectent que la Cour se penche régulièrement sur l'application de droit transnational, en particulier du droit européen, c'est perdre de vue, d'une part, que c'est là du droit « national » par incorporation, faisant partie de l'arsenal juridique interne et, d'autre part, quand la Cour a des doutes sur l'interprétation de ces normes, elle se tourne vers les interprètes autorisés que sont les juridictions luxembourgeoise et strasbourgeoise !

19. L'avant-projet, en guise de justification, souligne que “des initiatives similaires sont d'ailleurs développées dans les pays voisins¹⁰⁴, tels les Pays-Bas avec le projet de loi «houdende wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en de Wet griffierechten burgerlijke zaken in verband met het mogelijk maken van Engelstalige rechtspraak bij de internationale handelskamers van de rechtbank en het gerechtshof Amsterdam»¹⁰⁵.

C'est exact car le projet hollandais est “similaire” mais il se singularise toutefois par une différence de taille: l'article 30r, 1, inséré dans le *Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering* énonce: “*Indien de rechtbank of het gerechtshof Amsterdam bevoegd is kennis te nemen van een geschil dat is ontstaan of zal ontstaan naar aanleiding van een bepaalde rechtsbetrekking die ter vrije bepaling van partijen staat en het een internationaal geschil betreft, kunnen partijen die dit uitdrukkelijk zijn overeengekomen bij de internationale handelskamer van deze rechtbank of dit gerechtshof procederen in de Engelse taal*”.

On saisira d'emblée la nuance: Il s'agit donc là, non de rendre une juridiction compétente pour connaître de litiges qui ne doivent pas être portés devant elle mais de permettre aux

¹⁰⁴ Il eut été intéressant de communiquer ces initiatives autres que hollandaise.

¹⁰⁵ Exposé des motifs, p. 2.

parties de plaider en anglais un litige qui relève de la compétence de la juridiction qui en est normalement saisie¹⁰⁶. Solution intéressante, plutôt médiane et plus sage, n'est-il pas?

(iii) Emploi de la langue anglaise devant la Cour

20. Ensuite, l'emploi de la langue anglaise devant elle est, en l'état actuel de l'outillage linguistique de la Cour, hasardeux et ne s'accommode pas avec la rigueur terminologique en usage pour une procédure en cassation et les sentences qui en sont le produit.

21. Revenons un instant à l'avant-projet.

En un « *Chapitre 3. - Modifications de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière Judiciaire* », l'article 56 dispose que dans la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire, il est inséré un article 2/1 rédigé comme suit: « Art. 2 / 1 . Devant la BIBC, toute la procédure en matière contentieuse est faite en anglais. ».

Quant à l'article 57, il dispose que l'article 8 de la même loi est complété par un alinéa rédigé comme suit: « Cette disposition s'applique par analogie à la BIBC. ».

Pour rappel cet article 8 de la loi sur l'emploi des langues (LELJ) énonce: « *Si les pièces ou documents produits dans une instance sont rédigés dans une autre langue que celle de la procédure, le juge peut, à la demande de la partie contre laquelle ces pièces ou documents sont invoqués, ordonner par décision motivée la traduction de ceux-ci dans la langue de la procédure. La décision du juge n'est susceptible ni d'opposition ni d'appel. Les frais de traduction entrent en taxe.* »

Suivant l'article 58 de l'avant-projet, à l'article 27bis de la même loi, remplacé par la loi du 23 septembre 1985, les modifications suivantes sont apportées:

1° dans la phrase introductive, les mots « en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais »;

2° dans le § 1^{er}, alinéa 1^{er}, les mots « ou en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais »;

3° dans le § 1^{er}, alinéa 3, les mots « en allemand » sont remplacés par les mots « en allemand ou en anglais ».

Enfin, l'article 59 se tourne vers le personnel judiciaire pour disposer que l'article 53, § 3, de la même loi, modifié par les lois des 19 juillet 2012 et 6 janvier 2014, est complété par un alinéa rédigé comme suit:

« Au moins deux greffiers près la cour d'appel de Bruxelles, dont le nombre peut être adapté par le Roi, justifient d'une connaissance de la langue anglaise, dont le niveau correspond au niveau B2 du Cadre européen commun de référence pour les langues, comme institué par le Conseil de l'Europe, pour l'expression orale et l'expression écrite. Le § 6, alinéas 1^{er} et 5, est d'application par analogie. ».

¹⁰⁶ E. DIRIX, « Procederen in het Engels », Rechtsk. Weekbl., 2017, 42.

22. Les commentaires relatifs aux deux premières dispositions ne nous éclairent pas véritablement davantage puisque de l'article 56 il est dit que cette disposition instaure la procédure en anglais devant la BIBC et qu'au titre de l'article 57, l'article 8 précité de la LELJ est reproduit et dit que cette disposition doit être déclarée expressément applicable à la BIBC.

Par contre, des commentaires relatifs aux deux articles suivants il y a peut-être plus à tirer. En vertu de l'article 58 de l'avant-projet, la réglementation actuelle pour les jugements en allemand attaqués devant la Cour de cassation est étendue aux décisions en anglais de la BIBC; quant à l'article 59, le commentaire nous apprend que le niveau de connaissance de la langue anglaise B2 du Cadre européen commun de référence, auquel les deux greffiers près la cour d'appel de Bruxelles doivent satisfaire, signifie: « Peut comprendre le contenu essentiel de sujets concrets ou abstraits dans un texte complexe, y compris une discussion technique dans sa spécialité. Peut communiquer avec un degré de spontanéité et d'aisance tel qu'une conversation avec un locuteur natif ne comportant de tension ni pour l'un ni pour l'autre. Peut s'exprimer de façon claire et détaillée sur une grande gamme de sujets, émettre un avis sur un sujet d'actualité et exposer les avantages et les inconvénients de différentes possibilités. » (voir annexe 2).

Et puis, précise le commentaire, le renvoi au § 6, alinéa 5, de l'article 53 de la loi sur l'emploi des langues en matière judiciaire signifie que les intéressés doivent posséder un certificat de connaissance suffisante de l'anglais délivré par le Bureau de sélection de l'Administration fédérale (SELOR). Il existe pour cela un précédent, car les articles 8 et 9 de l'arrêté royal du 21 juillet 2016 « fixant le statut des agents de la carrière extérieure et de la carrière consulaire » disposent que: « Le recrutement dans la carrière extérieure, l'administrateur délégué [du Bureau de sélection de l'Administration fédérale] organise, à la demande du ministre, une sélection comparative qui conduit à un classement des lauréats. [...] Le programme de la sélection comparative comprend: [..] 3° un examen linguistique portant sur la connaissance de la langue anglaise, dont le niveau correspond au niveau C1 du Cadre européen commun de référence pour les langues, comme institué par le Conseil de l'Europe, pour l'expression orale et l'expression écrite". »

23. Observons d'emblée que la comparaison avec l'emploi de la langue allemande devant la Cour n'est pas raison. Pour parfaitement saisir la portée de ce qui suit il n'est pas inutile de rappeler que, si la décision attaquée a été rendue en allemand, l'article 27*bis* de la loi sur l'emploi des langues en matière judiciaire (LELJ) dispose ce qui suit:

« § 1^{er}. Dans les affaires auxquelles les règles de la procédure en cassation **en matière civile** sont applicables, le demandeur rédige à son choix la requête en cassation en français, en néerlandais ou en allemand [*ou en anglais*] .

Si la requête est rédigée en français ou en néerlandais, le choix de la langue détermine à l'égard de tous la langue dans laquelle sera faite la procédure.

Si la requête est rédigée en allemand [*ou en anglais*] ou si plusieurs requêtes concernant la même décision sont rédigées en différentes langues, le premier président rend, dès l'introduction du pourvoi, une ordonnance déterminant la langue dans laquelle sera faite la procédure.

Cette langue doit être utilisée dans toute acte procédural. Ainsi la Cour ne répondra pas à une fin de non-recevoir soulevée dans un mémoire en réponse rédigé partiellement dans une autre langue que celle de la procédure.

§ 2. Dans les **autres affaires**, les déclarations de pourvoi sont faites et les requêtes ou mémoires sont rédigés par les parties à leur choix, en français, en néerlandais ou en allemand [ou en anglais].

Si toutes les déclarations, toutes les requêtes et tous les mémoires concernant la même décision sont rédigés en français ou en néerlandais, le choix de la langue détermine à l'égard de tous la langue dans laquelle sera faite la procédure à l'audience. »

Si les déclarations, requêtes et mémoires sont rédigés en allemand [ou en anglais] ou en différentes langues, le premier président rend, au moment de la distribution de la cause, une ordonnance déterminant la langue dans laquelle sera faite la procédure à l'audience.

24. En pratique, lorsque la requête est rédigée en langue allemande parce que dirigée contre une décision judiciaire prise dans l'arrondissement judiciaire d'Eupen ou par les juridictions d'appel de Liège, le premier président rend une ordonnance, qui, jusqu'à présent, a en règle désigné la langue française comme langue de la procédure, aussi bien dans les affaires auxquelles les règles de la procédure en cassation en matière civile sont applicables, que dans d'autres procédures.

Ceci implique que tous les actes procéduraux sont traduits en français¹⁰⁷, que le projet d'arrêt rédigé par le conseiller-rapporteur, les conclusions de l'avocat général et les échanges de variantes entre conseillers se font en français. C'est le conseiller-rapporteur qui ordonne la traduction, aux frais du Trésor, de tout ou partie des pièces; il en contrôle la pertinence et, à sa suite, l'avocat général « germanophone » en fait de même. La délibération, on s'en doutera, se tiendra également en français.

25. En vertu de l'article 28 LELJ, les arrêts de la Cour de cassation sont prononcés dans la langue de la procédure. Les arrêts prononcés en français ou en néerlandais sont traduits respectivement en néerlandais ou en français. Si la décision attaquée a été rendue en allemand, l'arrêt est en outre traduit dans cette langue. Toutefois, en pratique, le greffe attend qu'une partie le demande...ou que le parquet l'impose. C'est, dans les faits, plutôt l'exception.

Cette traduction est généralement établie par la cour ou le tribunal qui a rendu la décision attaquée, sous le contrôle d'un membre de la Cour de cassation désigné à cet effet par le premier président.

26. Enfin, et surtout, l'article 43quater de cette loi dispose qu'à la Cour de cassation un membre du siège et un membre du parquet doivent justifier de la connaissance de la langue allemande. Cette justification se fait conformément aux exigences règlementaires devant un jury idoine du SELOR.

¹⁰⁷ C'est le conseiller- rapporteur qui ordonne la traduction, aux frais du Trésor, de tout ou partie des pièces.

Il s'agit là d'une connaissance qu'il est convenu de qualifier en termes usuels de « connaissance approfondie ».

27. Suivant le futur nouvel article 85/2, § 1^{er} du Code judiciaire (article 6 de l'avant-projet), il est exigé pour le président du siège de la BIBC et les *Judges in the BIBC* qui font partie du siège qu'ils justifient d'une connaissance suffisante de la langue anglaise vérifiée par une commission de sélection.

Au sujet de cette légèreté par rapport aux deux greffiers, le commentaire explique que « Pour ce qui est de la connaissance de l'anglais, aucun critère formel - un certificat délivré par Selor - ne semble devoir être requis. Cette connaissance doit évidemment être vérifiée par la commission de sélection (voir infra), mais l'expertise indispensable en droit commercial international rend peu probable la possibilité pour des candidats qui n'en maîtrisent pas suffisamment la lingua franca d'être pris en considération. ». Cela ne manque pas de logique.

Mais que dire des conseillers et avocats généraux de la Cour? Sauf erreur, l'avant-projet est muet, sans doute volontairement. C'est, certes, flatteur pour la Cour.

Cela dit, la Cour de cassation de Belgique est en droit, et pour une large part en fait, une juridiction bilingue néerlandais-français, qui fait un contrôle de légalité pointu, dans l'intérêt d'une sécurité juridique maximale. Le service de la concordance des textes (la traduction) de la Cour tente avec des bonheurs divers de traduire une production fournie d'arrêts¹⁰⁸ et de sommaires qui le dépasse. Les effectifs de ce service devraient être augmentées d'au moins la moitié mais c'est là, en raison du refus des autorités décidant et disposant des moyens budgétaires de la Cour, qui déjà rechignent à combler les cadres légaux, un vain espoir.

Il n'est déjà plus aisé, pour la Cour, de recruter des magistrats à haute compétence professionnelle utilisant avec aisance les deux langues nationales dominantes, a fortiori quand il faudrait en connaître au moins trois ! La langue anglaise peut à des degrés divers être connue de l'un ou l'autre magistrat et collaborateurs de la Cour. Mais de là à ce qu'une large formation de jugement la maîtrise au point de lui permettre une qualité de travail en profondeur équivalente à celle fournie en français ou en néerlandais, c'est autre chose !

28. L'anglais n'étant pas (et ne devant pas être) une langue connue de la Cour, toutes les pièces devraient être traduites. Le concept ministériel est, on l'a déjà dit, flatteur pour la Cour en la créditant d'un haut *skil* linguistique. Mais la réalité sur le terrain est autre. On peut le regretter. Toutefois, en l'occurrence, le travail de la juridiction de cassation ne s'accommode pas d'approximations et, faut-il insister, il est illusoire de penser que les pouvoirs publics donneraient à la Cour les moyens d'une politique linguistique à la hauteur de ses attentes.

Ou bien faudrait-il supposer que la procédure devant la Cour soit également payante, avec des dépens couvrant ces frais de traductions et d'interprétariat? Il est permis d'en douter. En effet, alors que la procédure devant le *Brussels International Business Court* sera facturée aux parties, les dépens comprenant notamment les frais de voyage et de séjour des *judges in the*

¹⁰⁸ En raison des difficultés de fonctionnement, les traductions des conclusions des avocats généraux sont devenues tout à fait exceptionnelles afin de dégager des ressources supplémentaires pour les arrêts et les sommaires.

Brussels International Business Court, en revanche les frais de la traduction ordonnée par le conseiller rapporteur devraient être à la charge du trésor !

29. Certes, les esprits inspirés citeront la Cour européenne des droits de l'homme ou la Cour de Justice de l'Union européenne à Luxembourg voire la Cour de justice Benelux, traitant sans difficultés apparentes de pièces rédigés en diverses langues. Cette affirmation appelle deux corrections: d'abord, à la CJUE, la langue de travail, notamment pour construire les arrêts, est, selon nos informations, exclusivement le français. Le président belge de cette haute juridiction, M. le professeur K. Lenaerts, insiste sur l'impérieuse nécessité de cette sévérité car elle est un facteur majeur de sécurité juridique dans la production jurisprudentielle de cette Cour. Ensuite, il importe de relever que cette Cour s'est vu allouer à l'origine les moyens adéquats garantissant une traduction d'excellente facture dans des délais raisonnables. La CEDH utilise le français et l'anglais comme langue de travail. Là aussi, les interprètes et traducteurs doivent faire merveille mais dans la pratique l'on constate des divergences, parfois problématiques, dans les diverses versions. Enfin, rappelons que si ces Cours sont les interprètes du droit conventionnel originaire et dérivé soumis à leur contrôle, elles se composent de juges et d'avocats généraux plurilingues, dont pour la plupart l'anglais est, à côté du français et leurs langue(s) maternelle(s) respectives, la troisième langue véhiculaire. Quand l'on est proposé à une fonction dans ces juridictions européennes, le plurilinguisme en fait et en droit est un *basic skills* incontournable. Quant à la Cour de Justice Benelux, les langues de travail sont le français et le néerlandais, langues maternelles respectives des magistrats et membres du greffe.

b. L'avant-projet in globo

30. Un dernier mot car il nous est difficile de faire l'impasse sur les graves lacunes que le CSJ reproche à l'avant-projet de création d'une nouvelle juridiction commerciale dans l'organisation judiciaire, ce qui n'est quand même pas un jeu de bac à sable.

Pour ma part, je retiendrai la critique portant sur « *La nécessaire indépendance d'un tribunal étatique* » et « *Un financement peu transparent* », pour, en les combinant, en faire en quelque sorte un troisième grief.

A propos de « *la nécessaire indépendance d'un tribunal étatique* » le CSJ relève notamment:

« La volonté clairement exprimée par le gouvernement en instaurant la BIBC est de créer un tribunal étatique. La BIBC n'est en effet que l'appellation commerciale et internationale d'un tribunal de commerce compétent pour l'ensemble de la Belgique, dont le siège est établi à Bruxelles et dont la langue est l'anglais.

Cette volonté affichée de rattacher la future juridiction au pouvoir judiciaire ne peut constituer une simple façade et il faut se garder de clamer ce rattachement sans prévoir les garanties d'indépendance nécessaires à toute procédure juridictionnelle. Si certains aménagements peuvent être autorisés pour répondre aux nécessités propres de la nouvelle juridiction (anglais, procédure, ...) ou d'autres envisagés (absence de pourvoi en cassation, ...), il s'impose cependant de conserver pour ce nouveau tribunal ce qui est de l'essence même du pouvoir judiciaire, à savoir son indépendance, tant réelle qu'apparente.

Comme il le sera expliqué ci-après, le CSJ estime que l'avant-projet ne garantit pas l'indépendance de la BIBC et qu'il réserve au pouvoir exécutif des compétences normalement dévolues au pouvoir législatif ou au CSJ, organe constitutionnel indépendant des trois pouvoirs »¹⁰⁹.

Quant à « un financement peu transparent », le CSJ relève:

« L'exposé des motifs annonce que la BIBC sera 'en principe « autosuffisante' et ne sera 'pas financée sur le budget ordinaire du pouvoir judiciaire'. Le Conseil supérieur de la Justice ne peut qu'encourager le gouvernement à s'inscrire dans cette perspective et espère qu'il ne s'agit pas là juste d'un "effet d'annonce".

L'« autosuffisance » de la BIBC alléguée n'est cependant, à ce stade, pas établie. Le CSJ constate que l'exposé des motifs ne réfère à aucune étude chiffrée précise sur les coûts directs et indirects générés par l'avant-projet de loi. Ceci laisse a priori penser qu'aucune étude de la sorte n'a été réalisée, ce que le CSJ trouve fortement regrettable car tout moyen qui serait pris sur le budget du pouvoir judiciaire pour financer cette "nouveauauté exotique" – pour reprendre des termes utilisés dans l'exposé des motifs – viendrait en débet des moyens, déjà insuffisants, alloués à la justice dont peuvent bénéficier les citoyens et autres personnes morales. Le CSJ estime absolument nécessaire que le gouvernement précise, avec la rigueur qu'il convient, comment il compte financer toutes les dépenses liées à l'instauration de la BIBC, telles que les dépenses à effectuer pour l'achat ou la location des locaux (ou les frais liés à l'éventuelle digitalisation de la procédure), et celles nécessaires pour compenser la force de travail "prélevée" par la BIBC au sein des juridictions d'origine.

La lecture du texte de l'avant-projet laisse craindre que des coûts indirects ne soient pas pris en compte ou soient mis à charge du budget de la justice. A suivre l'avant-projet, il semble que les traitements du Président et du Vice-Président de la BIBC, et des présidents de siège¹¹⁰, 'prêtés' à la BIBC par leur juridiction d'origine, resteraient payés par le budget de la justice¹¹¹.

Si l'étude chiffrée approfondie recommandée ci-avant venait à montrer des transferts de moyens du budget de la Justice vers la BIBC (ou vers tout ce qui est nécessaire de près ou de loin pour la mise en œuvre de l'avant-projet de loi), l'avant-projet de loi pourrait s'avérer néfaste pour la perception des citoyens et leur confiance en la Justice, qui constitue une des

¹⁰⁹ CSJ, Avis, p. 2.

¹¹⁰ En ce qui concerne les 'Judges in the BIBC', l'article 11 de l'avant-projet de loi prévoit que c'est le pouvoir exécutif qui détermine les jetons de présence pouvant leur être alloués et les modalités de l'indemnisation des frais de parcours et de séjour de ceux-ci. On peut s'interroger quant à la conformité de l'article 356 du Code judiciaire (ainsi élargi) à l'article 154 de la Constitution. Par ailleurs, la nécessaire indépendance du pouvoir judiciaire par rapport au pouvoir exécutif nécessite que les montants des jetons de présence et les règles relatives à leur attribution soient bien déterminés à l'avance et de manière générale (s'agira-t-il d'ailleurs bien des mêmes jetons pour toutes les affaires?), et non au moment où la BIBC est saisie.

¹¹¹ L'article 45 de l'avant-projet de loi prévoit que les dépens comprennent 'le coût et les émoluments et salaires des actes judiciaire' – expression qu'il convient de clarifier car un acte judiciaire n'a ni émolument ni salaire – ainsi que 'les états de frais des magistrats et des greffiers, approuvés par le président de la BIBC, et les frais d'actes, lorsqu'ils ont été faits dans la seule vue du procès', sans prévoir le mode de calcul. Ceci ne couvre pas l'entièreté des dépenses liées de près ou de loin à la BIBC.

préoccupations majeures du CSJ, en leur donnant l'impression d'instaurer une justice inégalitaire »¹¹².

31. Que dit l'avant-projet?

Dans son « *chapitre 4. Création d'un Fonds Brussels International Business Court,* » un article 60 dispose qu'en application de l'article 62, § 1^{er}, de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral un Fonds Brussels International Business Court, en abrégé Fonds BIBC, est créé.

Le Fonds est géré par le SPF Justice. Suivant l'article 61, « dans le tableau annexé à la loi organique du 27 décembre 1990 créant des fonds budgétaires, la rubrique 12 est complétée comme suit:

Dénomination du fonds budgétaire organique:12 – 4: Fonds Brussels International Business Court. - Nature des recettes affectées: les recettes générées en exécution de l'article 1385quaterdecies/11 du Code judiciaire; Nature des dépenses autorisées: la couverture des frais engagés par la BIBC en application de l'article 356 du Code judiciaire ».

32. Un tribunal étatique doit être indépendant. C'est le prix à payer pour une juridiction « étatique ». Et cette indépendance se garantit aussi par une allocation de moyens matériels, ressources humaines et financement suffisants. Ce principe fondamental fait l'objet de toute les sollicitudes théoriques et se retrouve mentionné dans maints instruments supranationaux.

- Ainsi, le septième Congrès des Nations Unies pour la prévention du crime et le traitement des délinquants, qui s'est tenu à Milan du 26 août au 6 septembre 1985, a adopté les « *Principes fondamentaux relatifs à l'indépendance de la magistrature* ». Ils ont été confirmés par l'Assemblée générale dans ses résolutions 40/32 du 29 novembre 1985 et 40/146 du 13 décembre 1985¹¹³.

Dans le préambule de ce document, source d'inspiration pour ceux qui comme nous attachent (encore) de l'importance aux documents émanant de ce législateur universel, celui-ci rappelle que « *l'organisation et l'administration de la justice, dans chaque pays, devraient s'inspirer [des principes énoncés dans la Charte des Nations Unies, la Déclaration universelle des droits de l'homme et les Pactes internationaux relatifs aux droits économiques, sociaux et culturels et aux droits civils et politiques], et que des efforts devraient être déployés pour les traduire pleinement dans la réalité* » et que « *les règles applicables aux magistrats dans l'exercice de leurs fonctions doivent viser à leur permettre d'agir conformément à ces principes* ».

Parmi les principes directeurs élaborés par l'Organisation des Nations Unies pour aider les Etats Membres à assurer et à promouvoir l'indépendance de la magistrature est retenu en premier lieu l'« *indépendance de la magistrature* ». Sans surprise, dans la liste des facteurs recommandés aux Etat membres pour ce faire, les Nations Unies mettent l'accent sur « Z.

¹¹² CSJ, Avis, pp.7-8.

¹¹³ Cons. <https://ohchr.org/FR/ProfessionalInterest/Pages/IndependenceJudiciary.aspx>.

Chaque Etat Membre a le devoir de fournir les ressources nécessaires pour que la magistrature puisse s'acquitter normalement de ses fonctions.¹¹⁴ ».

- En avril 2006, à sa quinzième session tenue à Vienne, la Commission pour la prévention du crime et la justice pénale a unanimement recommandé au Conseil économique et social l'adoption d'un projet de résolution présenté conjointement par les Gouvernements allemand, égyptien, français, nigérian et philippin et intitulé "Renforcement des principes fondamentaux relatifs à la conduite des magistrats". Le 27 juillet 2006, le Conseil économique et social a adopté la résolution 2006/23, intitulée "Renforcement des principes fondamentaux relatifs à la conduite des magistrats", sans vote. Sous les auspices de l'Office des Nations unies contre la drogue et le crime (Vienne) le « **Commentaire des Principes de Bangalore sur la déontologie judiciaire** » est édité par les Nations Unies en 2013¹¹⁵.

Sous la rubrique « *Les conditions de l'indépendance judiciaire* » ce commentaire énonce que: « 26. Afin d'établir si le pouvoir judiciaire peut passer pour "indépendant" des autres pouvoirs, il est habituellement tenu compte, entre autres, du mode de désignation et de la durée du mandat de ses membres, des conditions d'exercice de leurs fonctions, de l'existence d'une protection contre les pressions externes, et de la question de savoir s'il y a ou non apparence d'indépendance. (...) »

b) Sécurité financière: *le juge a droit à une rémunération et à une pension fixées par la loi, qui ne soient sujettes à aucune ingérence arbitraire de l'exécutif de nature à compromettre l'indépendance du pouvoir judiciaire. Toutefois, dans les limites de cette obligation, les gouvernements peuvent conserver le pouvoir de fixer des grilles spéciales de rémunération correspondant à différents types de juridictions ».*

- Le 17 novembre 2010 le Comité des ministres des Etats membres adoptait la « *Recommandation CM/Rec(2010)12 sur les juges: indépendance, efficacité et responsabilités* »¹¹⁶, préparée par le Comité européen de coopération juridique (CDCJ), qui est la principale structure intergouvernementale du Conseil de l'Europe chargée du bon fonctionnement du pouvoir judiciaire.

Nous allons nous borner à ne citer que les extraits qui concernent directement notre propos.

Après avoir bien rappelé sous le chapitre II (« Indépendance externe ») que « L'indépendance externe des juges ne constitue pas une prérogative ou un privilège accordé dans leur intérêt personnel mais dans celui de l'Etat de droit et de toute personne demandant et attendant une justice impartiale. L'indépendance des juges devrait être considérée comme une garantie de la liberté, du respect des droits de l'homme et de l'application impartiale du droit. L'impartialité et l'indépendance des juges sont essentielles pour garantir l'égalité des parties

¹¹⁴ Nous soulignons.

¹¹⁵ Pour un historique détaillé, cons.

https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/Commentary_on_the_Bangalore_Principles_French.pdf.

¹¹⁶ Recommandation CM/Rec(2010)12 sur les juges: indépendance, efficacité et responsabilités, consultable sous https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016805cde9f.

devant les tribunaux », le Comité, sous un « chapitre V – Indépendance, efficacité et ressources », énonce:

« 30. L'efficacité des juges et des systèmes judiciaires est une condition nécessaire à la protection des droits de toute personne, au respect des exigences de l'article 6 de la Convention, à la sécurité juridique et à la confiance du public dans l'État de droit.

31. L'efficacité consiste à délivrer des décisions de qualité dans un délai raisonnable et sur la base d'une considération équitable des éléments. Il s'agit d'une obligation incombant à chacun des juges afin d'assurer le traitement efficace des affaires dont ceux-ci ont la charge, y compris l'exécution des décisions lorsque celle-ci relève de leur compétence.

32. Il incombe aux autorités responsables de l'organisation et du fonctionnement du système judiciaire de créer les conditions permettant aux juges de remplir leur mission et d'atteindre l'efficacité, tout en protégeant et en respectant l'indépendance et l'impartialité des juges.

Ressources

33. Chaque Etat devrait allouer aux tribunaux les ressources, les installations et les équipements adéquats pour leur permettre de fonctionner dans le respect des exigences énoncées à l'article 6 de la Convention et pour permettre aux juges de travailler efficacement.

34. Les juges devraient recevoir les informations qui leur sont nécessaires à la prise de décisions procédurales pertinentes lorsque celles-ci ont des implications en termes de dépenses. Le pouvoir d'un juge de statuer dans une affaire ne devrait pas être uniquement limité par la contrainte d'une utilisation efficace des ressources.

35. Les tribunaux devraient être dotés d'un nombre suffisant de juges et d'un personnel d'appui adéquatement qualifié.

36. Pour prévenir et réduire la surcharge de travail des tribunaux, des mesures conciliables avec l'indépendance de la justice devraient être prises afin de confier des tâches non juridictionnelles à d'autres personnes ayant les qualifications appropriées.

37. Le recours aux systèmes de gestion électronique des affaires et aux technologies d'information et de communication devrait être promu à la fois par les autorités et par les juges, et leur généralisation dans les tribunaux devrait être encouragée. »

Voilà ce qu'est un tribunal étatique. La juridiction para-commerciale envisagée par l'avant-projet n'est au regard de ses modalités d'organisations et à l'aune des critères d'indépendance rappelés ci-dessus pas un tribunal « étatique ».

33. Remettons-nous en mémoire combien les instances politiques de l'Exécutif ont dans la volonté d'implémenter à tout prix la loi du 18 février 2014 relative à l'introduction d'une gestion autonome pour l'organisation judiciaire placé la barre haut en termes de discussions budgétaires menées avec les Collèges des Cours et tribunaux et du ministère public. Celles relatives à la tentative de la Cour de cassation de convaincre le pouvoir exécutif (i) du bien-fondé d'une dotation négociée avec la commission du budget de la Chambre des

représentants et allouée et contrôlée par celle-ci ainsi que la Cour de comptes, comparable au régime de dotation de la Cour constitutionnelle p. ex., (ii) ainsi que de la pertinence du budget fouillé présenté par la Cour à l'appui de ce projet ne furent pas en reste. Persuader l'Inspection des finances, gardien intraitable de l'orthodoxie budgétaire, fut de la haute voltige. Et puis l'échec ! La Cour est finalement éconduite avec l'argument que ce projet la soustrayait du contrôle budgétaire du ministre de la Justice.

Aussi, l'on ne peut qu'être surpris -et le mot est faible- de la déconcertante facilité avec laquelle ce projet d'un nouveau tribunal « étatique », dont les modalités de financement « exotique » et le coût effectif sont laissés dans l'ombre, a apparemment pu franchir les caps de l'Inspection des finances d'une part, des « IKV » et « Kern », instances politico-techniques redoutables ayant droit de vie ou de mort sur un avant-projet de loi, d'autre part !

4) Conclusion

34. Nous partageons la considération du CSJ quand il écrit qu'« En soi, la mise sur pied d'une instance permettant d'être au plus proche des besoins, en matière de justice, des entreprises ou, pour reprendre des termes utilisés dans l'exposé des motifs, 'des milieux d'affaires internationaux', est plutôt louable, mais il ne peut être fait abstraction des problèmes de financement et d'organisation auxquels le pouvoir judiciaire est confronté, car le contraste entre cette attention particulière pour les uns et le manque d'attention manifeste pour les autres risque de créer un sentiment d'injustice tant chez les justiciables que chez nombre de magistrats et autres acteurs du pouvoir judiciaire.

Il convient, à tout le moins, d'éviter une distorsion entre, d'une part, la justice de justiciables, étrangers pour la plupart, qui choisiront la BIBC et qui bénéficieront d'un environnement matériel adéquat et de décisions rapides, et, d'autre part, celle des autres citoyens qui devront se contenter d'une justice rendue dans des locaux vétustes sans les moyens humains adéquats pour rendre une justice dans un délai raisonnable.

Les constats qui précèdent interpellent d'autant plus que l'article 10 de l'avant-projet de loi soustrait la BIBC des juridictions auxquelles s'appliquent les règles de droit commun concernant la gestion de l'organisation judiciaire.

L'exposé des motifs précise que « concernant la gestion de la BIBC, une réglementation particulière est prévue, en rapport avec l'organisation particulière et le financement, en grande partie 'autonome', qui s'y rapporte »¹¹⁷.

Le CSJ regrette que plus de précisions à ce sujet ne soient pas déjà apportées à ce stade et souhaite être consulté au plus vite dans le cadre du processus d'élaboration de cette « réglementation particulière ».

35. Nous ne pouvons nous défaire du sentiment qu'il y a ici un mélange des genres, sans doute voulu mais alors critiquable. Sous le couvert d'un « tribunal étatique », se profile un

¹¹⁷ Exposé des motifs, commentaire de l'article 10, p. 8.

tribunal d'arbitrage belge *reloaded*, dont les imperfections conceptuelles sont loin d'être négligeables.

Un tel tribunal, est-il bien nécessaire? Est-ce une véritable plus-value dans notre paysage juridictionnel?

Nous n'en sommes pour l'heure pas vraiment convaincu car le droit procédural belge rencontre déjà largement le souci du Gouvernement de vouloir satisfaire aux besoins des « nombreuses institutions et entreprises internationales et européennes » ayant leur siège à Bruxelles afin notamment de permettre à Bruxelles de conserver son rôle de « plaque tournante de la vie politique et du monde des affaires au niveau international ».

En effet, la loi du 24 juin 2013 modifiant la sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage a, comme son nom l'indique, profondément modifié les dispositions du Code judiciaire en matière d'arbitrage. Le nouveau droit belge de l'arbitrage est, à l'instar de ce qui est prévu pour la BIBC, largement inspiré de la loi type sur l'arbitrage commercial international de la CNUDCI du 21 juin 1985¹¹⁸ et en grande partie transposée dans les nouveaux articles 1699-1715 du Code judiciaire¹¹⁹.

Ce n'est pas anodin: l'exposé des motifs précédant la loi précitée est formel et a par rapport à l'avant-projet de la BIBC un air de « déjà-vu ». Selon le législateur, son but, en procédant à la réforme du droit de l'arbitrage est « d'aligner notre législation sur les législations les plus avancées en matière d'arbitrage. Toutefois, à l'instar d'autres pays, certaines particularités actuelles du droit belge seront conservées lorsqu'elles répondent à des préoccupations majeures »¹²⁰.

« En intégrant dans le Code judiciaire la majeure partie de la loi uniforme et en en reprenant souvent le libellé, la Belgique entend se présenter comme un pays ouvert à l'arbitrage et singulièrement à l'arbitrage international et comme un pays disposant d'une législation progressiste en matière d'arbitrage. Ceci devrait faire de notre pays un lieu attractif pour les arbitrages internationaux avec les retombées positives qui en résultent à la fois en termes de prestations de services de haut niveau intellectuel et d'incidences économiques et financières.

Au départ, le gouvernement a effectué un certain nombre de choix.

¹¹⁸ *Doc. parl.*, Ch. repr., 53-2743/001, 11 avril 2013, Projet de loi modifiant la Sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, p. 5.

¹¹⁹ O. CAPRASSE, « Introduction au nouveau droit belge de l'arbitrage », in *Actualités en droit judiciaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 426; du même, Note explicative relative à la loi type sur l'arbitrage commercial international de la CNUDCI du 21 juin 1985, n° 50, www.uncitral.org; M. DAL, « La nouvelle loi sur l'arbitrage », *J.T.*, 2013, p. 794; D. MATRAY et G. MATRAY, « L'exécution sur le territoire belge des sentences arbitrales étrangères annulées dans leur pays d'origine », in *Liber amicorum François Glansdorff et Pierre Legros*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 651-653; D. PHILIPPE, « Modernisation of the Belgian law on arbitration », *D.A.O.R.*, 2014, p. 20, n° 33. H. VERBIST, « Aanpassing van de Belgische arbitragewet door de wet van 25 december 2016 », *B-Arbitrage*, 2016/2, pp. 255-256.

¹²⁰ *Doc. parl.*, Ch. repr., 53-2743/001, 11 avril 2013, Projet de loi modifiant la Sixième partie du Code judiciaire relative à l'arbitrage, p. 5.

Tout d'abord, alors que la loi uniforme de la CNUDCI concerne l'arbitrage commercial international, il a paru au gouvernement que les dispositions de cette loi ne devaient pas être limitées à l'arbitrage commercial et qu'elles pouvaient trouver à s'appliquer à l'arbitrage dans d'autres secteurs de la vie sociale même si, dans les faits, l'arbitrage entre partenaires économiques est particulièrement développé. Ensuite, il n'a pas paru souhaitable d'opérer une distinction entre l'arbitrage national et l'arbitrage international dans la mesure où les critères utilisés pour ce faire dans les pays qui, comme la France (art. 1504, CPC, décret du 13 janvier 2011) et la Suisse (art. 176, LDIP du 18 décembre 1987 et pour l'arbitrage interne, art. 353 à 399 CPC, Loi du 19 décembre 2008) opèrent cette différenciation, prêtent souvent à discussion et sont dès lors source d'insécurité juridique (voy. notamment P. Mayer, Faut-il distinguer arbitrage interne et arbitrage international?, Rev. arb., 2005, p. 361 et suiv.). Au surplus, alors que les pays qui connaissent cette distinction réservent à l'arbitrage international un sort plus favorable, il n'y a pas de raison de ne pas faire bénéficier l'arbitrage national des mêmes qualités d'autonomie et de souplesse. Enfin, il est apparu préférable d'intégrer la loi type de la CNUDCI dans la sixième partie du Code judiciaire plutôt que d'en faire l'objet d'une loi distincte. Cette approche présente en effet l'avantage de permettre de résoudre certaines difficultés procédurales possibles par le renvoi aux dispositions générales du Code judiciaire »¹²¹.

« Ces avancées doivent, comme indiqué ci-avant, favoriser la localisation d'arbitrages internationaux en Belgique et éviter que des arbitrages nationaux soient délocalisés. Il ne s'agit donc pas d'un texte qui s'adresserait uniquement aux grandes entreprises multinationales. »¹²²

Cette loi a été corrigée par une loi réparatrice du 25 décembre 2016. Le législateur a indiqué dans les travaux préparatoires qu'il ne procédait qu'à « *quelques petites corrections et précisions* » aux articles existants en vue de « *renforcer encore la simplicité et l'efficacité de la procédure* » mais que « *pour l'essentiel, il s'agit de conforter des solutions déjà acquises sous la réforme de 2013 en évitant des difficultés d'interprétation* »¹²³.

Donc, in fine, peut-être une *BIBC* trop loin? *Qui bono?*

36. Sans doute est-ce plus sage de laisser le mot de la fin à des praticiens de pointe, éminentes personnalités du barreau et du monde universitaire, Madame le bâtonnier élu du barreau de la Cour de cassation Jacqueline Oosterbosch et Maître Frédéric Georges, professeur à la Faculté de droit de l'Université de Liège.

Dans le magazine « Le Quinzième jour » (LQJ) édité par l'Université de Liège, les précités ont sous le titre « RÉFORME DE LA JUSTICE /Ne soyons pas pessimistes ! » proposé, selon les journalistes « une vision éloignée de tout manichéisme autour des questions de justice et de l'évolution du droit en Belgique. »¹²⁴. A la question du LQJ « *N'y a-t-il pas d'ailleurs un*

¹²¹ *Id.* p. 6.

¹²² *Id.*, p. 8.

¹²³ Projet de Loi modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice, *Chambre Repr.*, Doc n° 54 1986, p. 20.

¹²⁴ <https://www.lqj.uliege.be/books/LQJ-270/4/>, édition de mai-août 2018, p. 66 et s.

paradoxe à vouloir renforcer le recours à la médiation et en même temps à réfléchir à la mise en place d'un tribunal anglophone à Bruxelles? », Monsieur le professeur F. Georges répond: « Je peux me tromper mais je pense que très peu d'entreprises y auront recours. Les acteurs concernés s'adresseront à des arbitres et ils le font déjà ! Les juridictions bruxelloises sont asphyxiées et la place Poelaert prend souvent des allures d'enfer de Dante pour le justiciable. Je ne comprends pas bien ce qui est passé par la tête du Ministre à ce sujet. »¹²⁵

Voilà qui n'est déjà guère encourageant mais l'opinion de Madame le Bâtonnier Oosterbosch est incendiaire. A la même question, elle répond: « J'ai bien une petite idée: c'est lié au Brexit et à la place de Londres. Bruxelles a une chance de remplacer la capitale britannique pour les arbitrages. Le problème sera de trouver des magistrats anglophones qui assureront le rôle d'arbitre pour un tarif dérisoire comparé à ce qui se pratique dans ce secteur. Autant vous dire qu'ils ne les trouveront pas ! Encore une idée ridicule qui ne montre qu'une chose: on envisage la justice uniquement sous l'angle économique. »¹²⁶

B. ENKELE BEDENKINGEN OMTRENT DE CRYPTOMUNT¹²⁷

1) *Introductie*

1. De technische vooruitgang die de laatste decennia in informatietechnologie werd geboekt, is niet langer een louter praktisch fenomeen, maar betekende ook een werkelijke revolutie die vele maatschappelijke handelwijzen dooreenschudt. Bij dergelijke snelle en fundamentele wijzigingen kan het recht vanzelfsprekend niet achterblijven. Daarom vormt de digitale vooruitgang een uitdaging voor de plaats van de overheid in de maatschappelijke organisatie. Wat voorheen als evidente kerntaken van de overheid werd beschouwd, komt nu binnen handbereik van het privaat initiatief en raakt in bepaalde gevallen door peer-to-peernetwerken sterk gedecentraliseerd.

In die zin komt ook het ontstaan van cryptomunten¹²⁸ in concurrentie met het overheidsmonopolie op monetair beleid en financiële regulering. Het maatschappelijk vertrouwen in de doelmatigheid van overheidscontrole op de financiële wereld kreeg de voorbije jaren een stevige knauw door de financiële crisis. Wellicht kan dit mede de populariteit van gedecentraliseerde mechanismen verklaren, waardoor deze voortdurend op een of andere wijze de dagelijkse actualiteit lijken te beroeren. Daarbij is de integriteit van

¹²⁵ O.c., p. 68.

¹²⁶ O.c., p. 68. Il n'est pas sans ironie de se remémorer que lorsque le *European Patent Court* pointa le bout de son nez, ce fut, au sein de l'*Union Benelux*, l'opposition des Pays-Bas, naturellement tourné vers Londres et, surtout, le désintérêt flagrant des autorités belges, qui firent échouer l'idée, défendue un moment par des magistrats belges nommés à la Cour de Justice Benelux, alors encore avec son siège à Bruxelles mais déjà en partance pour Luxembourg, de faire endosser par la Cour de Justice les missions d'une des entités décentralisées de la EPC, ce que le nouveau traité organique de la Cour de Justice aurait parfaitement permis ! Sans nul doute une occasion de rayonnement manqué.

¹²⁷ Que Monsieur le magistrat délégué E. Van Dooren, Conseiller à la Cour d'appel d'Anvers, trouve ici mes plus vifs remerciements pour sa contribution substantielle à cette partie de la Mercuriale. A titre exceptionnel, cette partie de la mercuriale n'est pour l'heure pas disponible en langue française, ce en raison de la circonstance que le service de la concordance des textes français et néerlandais de la Cour, en sous-effectif et en restructuration, a été déchargé de cette tâche habituelle pour lui permettre de consacrer tous ses efforts à diminuer l'arriéré considérable accusé dans la traduction des arrêts et, surtout, des sommaires. Ici, nécessité faisait loi.

¹²⁸ Ook 'cryptovaluta' of 'cryptocurrencies' genoemd.

het systeem niet langer gebaseerd op het vertrouwen in één centraal publiek lichaam, maar op een breed toezicht dat toegankelijk is voor het publiek¹²⁹. Ook al zal op dit punt wellicht nooit sprake zijn van nieuwe wereldwijde munteenheden, toch zullen de onderliggende technologie en de vormgevende principes van deze valuta onmiskenbaar van belang blijven en mee bepalend zijn voor de verdere evolutie van het financiële systeem.

De alsmaar toenemende juridische relevantie van cryptomunten doet de prangende vraag rijzen of deze technische vooruitgang niet meer regelgevende aandacht verdient. De fall-out van cryptomunten strijkt zich bovendien uit over meerdere rechtsdomeinen.

Gezien deze vaststellingen en de ongelofelijke groei van deze bijzondere “munt”, scheen het opportuun in het navolgende een poging te ondernemen het Hof in het kort een juridische analyse aan te bieden.

2) De cryptomunt geconceptualiseerd - Begrip

2. Het mag niet verbazen dat geld zich als sociaal instituut ook aanpast aan de evolutie van de maatschappij en daardoor beïnvloed wordt door de snelle technologische ontwikkeling en de toenemende elektronische handel. Het is niet meer te negeren dat de cryptomunten, vooral de bitcoin¹³⁰, inmiddels hun weg gevonden hebben naar bijvoorbeeld de kleinhandel waar deze als betaling voor goederen of diensten worden aanvaard of zelfs naar betaalautomaten. Hoewel deze cryptomunten initieel illegaal geld werden geacht omwille van de anonimiteit, lijkt de reputatie ervan als alternatief geldsysteem voor de reguliere geldsoorten meer en meer toe te nemen¹³¹.

3. Cryptomunten zijn te omschrijven als virtuele, gedecentraliseerde en anonieme munten, die niet ondersteund worden door een Staat, overheid of andere juridische entiteit en die niet inwisselbaar zijn voor goud of een andere grondstof¹³². De basisgedachte bestaat erin dat personen geld willen uitwisselen zonder tussenkomst van derden zoals overheden en financiële instellingen. Dergelijk systeem met tussenkomsten noodzaakt steeds een veeleer precair vertrouwen in die tussenkomende derde. Het model van de cryptovaluta wil in essentie dit vertrouwen in de tussenkomende derde verleggen naar een vertrouwen in de rekenkracht van computers en in een hoge transparantiegraad die eenieder de mogelijkheid biedt om toezicht te houden.

¹²⁹ M.E. Storme en F. Helsen, “De digitale omwenteling in het recht”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, v-vi.

¹³⁰ Behoudens de bitcoin zijn er nog honderden andere cryptomunten, zoals Litecoins, Namecoins, eMarks, PPCoins, Ethereum, ... De verzamelnaam “Altcoins” wordt gebruikt voor de grote variëteit aan gedecentraliseerde virtuele munteenheden die ontstonden na de geboorte van de bitcoin in 2008 en die gestoeld zijn op een identieke onderliggende blockchaintechnologie. Het bitcoinmodel werd voor het eerst omschreven in een op het internet gepubliceerde tekst van Satoshi Nakamoto (dat wellicht een pseudoniem betreft) onder de titel: “*Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system*” (<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>).

¹³¹ L. LHOTE en Q. WARSCOTTE, “La fraude à la TVA dans le secteur financier”, in C.-A. HERBAIN, *La fraude à la TVA*, Brussel, Larcier, 2017, 158-159.

¹³² R. GRINBERG, “Bitcoin: an innovative alternative digital currency”, in *Hastings Science & Technology Law Journal*, 2011, Vol. 4, 160.

De Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) definieert virtueel geld als 'elke vorm van niet-gereguleerd digitaal geld zonder wettelijke betaalkracht'¹³³. Als virtuele munt kan de cryptomunt evenwel in twee richtingen verband houden met de reële economie: er kan zowel worden aangekocht met traditioneel geld als daartegen worden verkocht aan een conversievoet bepaald op de markt en de munt kan zowel dienen voor de aankoop van digitale als van reële diensten of goederen.

4. Virtueel betekent dat de cryptomunt niet-tastbaar of immaterieel is en dus uit louter informatie bestaat waarbij een waarde wordt vertegenwoordigd. In wezen is een virtuele munt een uiterst lange code die ontstaat uit de combinatie van digitale handtekeningen. Dit houdt niet in dat virtuele valuta geen fysieke weerslag kunnen hebben, bijvoorbeeld in de vorm van een QR-code op papier, een muntstuk of data op een harde schijf of een USB-stick. Anders dan de virtuele valuta zelf kan dergelijke fysieke weerslag wel gekopieerd worden, maar dergelijke kopie betreft nooit de cryptomunt zelf, enkel de toegang daartoe door de combinatie van een publieke en private sleutel. De eigenlijke virtuele valuta zelf kunnen enkel worden doorgegeven tussen gebruikers en blijven steeds virtueel met als enig aanknopingspunt de 'blockchain' of 'blokketen' (cfr. infra). Enkel daar kunnen de cryptomunten van eigenaar wisselen. Gebruikers zijn dan de personen en ondernemingen die virtuele valuta kopen en verkopen in ruil voor traditioneel geld, die goederen of diensten kopen of verkopen in ruil voor virtuele valuta of die dergelijke valuta sparen¹³⁴. Elke overdracht van een cryptomunt vereist een digitale handtekening van de persoon die voorheen de valuta in bezit had.

Een betaling met virtuele munten houdt in dat deze worden overgeboekt van het publieke adres van de betaler naar het publieke adres van de ontvanger. De virtuele valuta zelf blijven evenwel in de blockchain. De betaaltransacties zijn derhalve steeds gekoppeld aan een publiek adres ('public key'), i.e. een reeks letters en cijfers, en niet aan een particulier individu. Het systeem stelt de gebruikers in staat om snel en goedkoop wereldwijde betalingen te verrichten zonder enige tussenkomst van een overheid of financiële instelling.

5. De gedecentraliseerde aard van cryptomunten betekent dat zij niet door of onder auspiciën van een centrale autoriteit worden uitgegeven en dat deze niet vereist is om transacties met deze munten te verifiëren. Het gaat dus niet om valsmunterij waarbij door een overheid uitgegevens geldtekens worden nagemaakt¹³⁵. Cryptomunten worden daarentegen uitgegeven via een proces van 'mining'; zij moeten immers 'gedolven' worden en er is slechts een beperkte voorraad voorhanden. De digitale munteenheden worden daarna verhandeld via een eigen peer-to-peernetwerk (P2P), te begrijpen als een aaneenschakeling van gedeelde computers van de gebruikers en aldus gedecentraliseerd. Bovendien is het netwerk 'open source', zonder enige eigenaar en dus van eenieder die eraan deelneemt of ervan gebruik maakt. Er zijn met andere woorden geen financiële instellingen

¹³³ Artikel 1,6° van het Reglement gevoegd aan het Koninklijk Besluit van 24 april 2014 tot goedkeuring van het reglement van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten betreffende het commercialiseringsverbod van bepaalde financiële producten aan niet-professionele cliënten, BS 20 mei 2014.

¹³⁴ T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 115.

¹³⁵ Artikel 178 Sw.

of overheden die op de cryptovalutamarkt de hand kunnen leggen. Dit betekent dat dit inherente gebrek aan een uitgever met rechtspersoonlijkheid het onpraktisch maakt om wetgeving toe te passen of om deelnemers aan het systeem aan te spreken.

6. Wel is vereist dat iedere betaling via het netwerk moet worden gecontroleerd, bijvoorbeeld op dubbele uitgaven of valse munten. De goedgekeurde betalingen moeten worden vastgelegd in de blockchain, i.e. een vorm van digitaal kasboek of register dat gedeeld wordt door alle gebruikers van de digitale munt en dus zonder tussenpersonen (overheden, banken, ...). Deze boekhouding wordt niet centraal bijgehouden, maar is gedeeld tussen alle gebruikers ervan (P2P) en bevindt zich dus op vele plaatsen tegelijkertijd, waaronder België.

De validatie en vastlegging vinden plaats aan de hand van een versleutelingscode (volgens een cryptografisch algoritme) waarachter rekensommen moeten worden opgelost. Daarbij gaat het om complexe berekeningen die de capaciteiten van een menselijk brein ver overstijgen en waartoe uiterst krachtige computers vereist zijn. Wanneer gebruikers hun computer met dat doel in de P2P-omgeving ter beschikking stellen, worden deze per opgeloste rekensom ('block' genoemd) beloond met een aantal digitale munten, wat 'mining' wordt genoemd. Dergelijke 'miners' of delvers controleren derhalve of alle overdrachten voorzien zijn van een informaticatechnisch geldige handtekening en of de blockchain ononderbroken is¹³⁶. Zolang de meerderheid van de delvers die taak te goeder trouw uitvoert, maakt de blockchaintechnologie het onmogelijk om eenzelfde cryptomunt meer dan eenmaal uit te geven¹³⁷.

Daarnaast is het eveneens mogelijk virtuele munten te bemachtigen door deze te ruilen of aan te kopen bij een tussenpersoon of op een specifieke beurs¹³⁸. Dergelijke online beurs koopt zelf niet, maar maakt enkel koop en verkoop van cryptomunten mogelijk. Het betreffen marktplaatsen waarop gebruikers elkaar kunnen vinden om onderling virtuele valuta te ruilen voor traditioneel geld en omgekeerd¹³⁹. De daarbij toegepaste wisselkoersen zijn geenszins officieel of bindend en worden uitsluitend door de werking van vraag en aanbod bepaald.

Aangezien voor het vrij verkrijgen van cryptomunten via 'mining' steeds hogere drempels moeten worden overwonnen en steeds meer rekenkracht nodig is, waardoor dit proces moeilijker en competitiever wordt, is de standaardprocedure tegenwoordig de klassieke aankoop via online platformen of beurzen. Deze hebben doorgaans wel rechtspersoonlijkheid waardoor zij een valabel alternatief vormen om het cryptomuntgebruik aan de toegangspoort te controleren.

7. Op het eerste gezicht verbindt niets in het systeem cryptomunten aan individuen. Er is geen enkele identificatie bij een financiële instelling of een toezichthouder vereist. De identiteiten van de gebruikers bevinden zich niet in de digitale boekhouding. Wel bevat de blockchain gepreciseerde informatie over de transacties die hebben plaatsgevonden, zoals

¹³⁶ T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 115.

¹³⁷ J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 66-67.

¹³⁸ Ook 'wisselkantoor' of 'exchange' genoemd. De dienstverlener zelf wordt 'exchanger' genoemd.

¹³⁹ Cfr. bijvoorbeeld Bitsquare, Mycelium Marketplace en LocalBitcoins.com.

het tijdstip ervan, de grootte en de publieke sleutels van de betaler en de ontvanger¹⁴⁰. Deze informatie kan steeds door eenieder worden geraadpleegd.

Van absolute anonimiteit is anderzijds ook geen sprake. Technisch blijkt het immers mogelijk door het samenleggen van factoren die een cryptomuntransactie begeleiden, de partijen achter zulke verrichting in kaart te brengen. De niettemin aanzienlijke anonimiteit waarmee cryptovaluta kunnen worden aangewend, verklaart wellicht hun populariteit bij bijvoorbeeld criminele organisaties en waarom deze munten veelal negatief worden geportretteerd¹⁴¹. Evenwel is het niet zozeer de cryptomunt zelf, maar wel het ongeoorloofd gebruik dat problematisch is. In zoverre kan worden vergeleken met verrichtingen in contanten: deze kunnen verdacht zijn, maar de legaliteit van het betaalmiddel wordt niet in vraag gesteld.

3) De cryptomunt onder verschillende aspecten

a. De cryptomunt in economisch perspectief

1. Het lijkt geen twijfel dat cryptovaluta wel degelijk munten zijn en daardoor verband houden met het concept 'geld'. Vanuit economisch perspectief kunnen cryptomunten evenwel niet als geld worden beschouwd. Zij kunnen wel fungeren als ruilmiddel, maar voorlopig zeker niet als rekenmiddel of betrouwbaar middel om waarde in op te slaan. Aldus beantwoorden zij slechts aan één van de drie economische functies die traditioneel aan geld worden toegedicht¹⁴².

2. Als ruil- of circulatiemiddel om de handel te vereenvoudigen in vergelijking met ruilhandel, is er zeer veel potentie. Een cryptomunt kan zonder veel vertraging van de ene kant van de wereld naar de andere kant worden gestuurd zonder tussenkomst van enig wisselkantoor. Het gedecentraliseerde protocol verwerkt de transactie. De munt is ook goedkoper en sneller dan andere elektronische betaaldiensten zoals PayPal of creditcards, die meer informatie vereisen voordat een transactie kan worden verwerkt. Het mondiaal verplaatsen van waarde is een kwestie van minuten in plaats van dagen. Ook kan de pseudo-anonimiteit het gebruik als ruilmiddel stimuleren.

De economische functie van rekeneenheid of waardemeter is van de andere kant nog niet vaststaand en het is onzeker of dat in de toekomst zal veranderen. Om als rekenmiddel beschouwd te worden, zouden gebruikers immers in cryptomunten moeten 'denken' in plaats van in andere valuta. Weliswaar fluctueert ook de prijs van cryptomunten naar gelang de wisselkoers die bepaald wordt door vraag en aanbod, maar zo lang die prijs volatiel blijft, zullen gebruikers deze niet hanteren als numerieke eenheid om de waarde en de kost van goederen en diensten te meten¹⁴³.

¹⁴⁰ T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 114 en 122.

¹⁴¹ X., "Miljarden euro's crimineel geld in cryptomunten", *De Tijd* 12 februari 2018.

¹⁴² J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 61.

¹⁴³ R. HOUBEN, "Bitcoin: there are two sides to every coin", *TBH* 2015, 145.

Cryptomunten kunnen zeker nog geen spaarmiddel of reservemiddel worden geacht in functie van vermogensvorming¹⁴⁴. Hoewel zij voor onbepaalde tijd veilig kunnen worden opgeslagen op bijvoorbeeld een versleutelde USB-drive en daarna op ieder ogenblik weer worden gebruikt en hoewel sommige beleggers er hun toevlucht tot nemen, hebben cryptovaluta nog steeds te maken met enorme prijsvolatiliteit, waarvan niet te voorspellen is hoe de waarde in de toekomst zal evolueren. Als middel tot opslag van waarde ontbreekt het de cryptomunt derhalve aan voldoende soliditeit.

b. De cryptomunt in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief

3. De vraag rijst verder of cryptomunten dan in juridische betekenis als ‘geld’ kunnen worden aangemerkt. Monetairrechtelijk bestaat het juridisch geldbegrip uit twee bestanddelen: geld kan fungeren als geldeenheid, maar ook als geldmiddel om te betalen.

4. Als geldmiddel verwijst geld naar de middelen die kunnen worden aangewend om een geldschuld wettig te betalen. Daarbij kunnen naar de vorm traditioneel twee soorten geldmiddelen worden onderscheiden. Enerzijds is er het chartaal geld, i.e. fysieke bankbiljetten en geldstukken die door of onder overheidsgezag worden uitgegeven. Daarnaast is er het giraal geld dat in wezen bestaat uit vorderingen tot betaling van tegoeden op rekening aangehouden bij financiële instellingen.

Benevens ‘geld’ moet ook melding worden gemaakt van het engere monetaire concept ‘wettig betaalmiddel’, dat betrekking heeft op de mogelijkheid van een schuldenaar om zijn schuldeiser te verplichten om een geldmiddel als betaling te aanvaarden. In die definiëring wordt heden aangenomen dat niet enkel de chartale betaling, maar ook de girale betaling van een geldschuld bevrijdend kan zijn. Ondanks meerdere recente initiatieven om het gebruik van chartaal geld wettelijk aan banden te leggen, zou een schuldeiser strikt juridisch de girale betaling evenwel nog steeds kunnen weigeren op grond van het monetair concept van het wettig betaalmiddel.

5. Indien het begrip geld evolutief wordt opgevat, bestaat er ruimte opdat cryptomunten in het juridisch geldconcept zouden worden geïntegreerd. Zij lijken immers aan alle bestanddelen van het juridisch geldbegrip te beantwoorden, daar zij fungeren als abstracte rekeneenheid en gebruikt kunnen worden om een schuld te betalen¹⁴⁵.

Nochtans bevinden de cryptomunten zich nog niet in dat stadium¹⁴⁶. Deze zijn immers chartaal geld noch giraal geld. Bovendien lijken zij ook nog geen aparte categorie van geldmiddelen te vormen die binnen het juridisch geldconcept naast chartaal en giraal geld wordt erkend, noch zijn zij volgens de Nationale Bank van België (NBB) en de Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) een wettig betaalmiddel of een

¹⁴⁴ J.L. VERHELST, “Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 68.

¹⁴⁵ R. HOUBEN, “Bitcoin: there are two sides to every coin”, *TBH* 2015, 146-147.

¹⁴⁶ T. BOEDTS, “Kunnen crowdfunding en virtuele munten innoveren zonder bijkomende regulering?”, in INSTITUUT VOOR BEDRIJFSJURISTEN, *Tendensen in het bedrijfsrecht. Innovatie, bron van recht. Recht, bron van innovatie*, Brussel, Bruylant, 2014, 157.

officiële munt¹⁴⁷. Van de andere kant is aan te nemen dat cryptomunten verbintenisrechtelijk wel kunnen dienen voor de betaling van een schuld. Voor de betaling van een schuld is het namelijk niet noodzakelijk dat het voorwerp van de schuld geld is, aangezien de betaling verbintenisrechtelijk de nakoming van de verschuldigde of beloofde prestatie impliceert. Bij cryptomunten is dergelijke nakoming bij uitstek voorhanden wanneer de schuld erin bestaat een hoeveelheid van deze munten te leveren, maar het is ook mogelijk om daarmee geldschulden te betalen in de mate dat de schuldeiser daartoe toestemming verleent.

6. Te dezen rijst de vraag welke toekomstvisie met betrekking tot de cryptovaluta binnen het juridisch geldconcept zal worden ingenomen. Wordt het geen tijd daarover knopen door te hakken en een toekomstvisie te onderbouwen die wettelijk verankerd wordt voor alle justitiabelen? Daarenboven blijven vragen te stellen ten aanzien van de verbintenisrechtelijke impact van de juridische onmogelijkheid om cryptomunten als geld te kwalificeren. Mag, aangezien cryptomunten dus geen geld zijn, worden aangenomen dat dan ook de specifieke verbintenisrechtelijke bepalingen over geld niet op deze munten van toepassing zijn? In dat verband is vooral te denken aan het schuldrechtelijk nominalisme bepaald in artikel 1895 Burgerlijk Wetboek en aan de schadevergoedingsregeling bij laattijdige betaling bepaald in artikel 1153 Burgerlijk Wetboek.

M.a.w., een tussenkomst van de wetgever om een grotere rechtszekerheid te scheppen is misschien niet overbodig.

c. De cryptomunt in financieel regulerend perspectief

7. In de huidige stand van het recht lijken cryptomunten legitiem. Behoudens het verbod in België om afgeleide producten op cryptomunten ten aanzien van niet-professionelen te commercialiseren¹⁴⁸, worden cryptomunten niet specifiek genormeerd. Evenmin is er, net zoals op Europees niveau of in de meeste andere landen, in België enige specifieke financiële regelgeving over beschikbaar. Het is lastig uit te maken of dit normerend stilzitten een keuze betekent voor of tegen de legitimiteit van cryptomunten en de betreffende dienstverlening daaromtrent¹⁴⁹. Dit is te betreuren en een jammerlijke zaak voor de rechtszekerheid in de financiële wereld en voor de rechtszoekenden in het algemeen. In afwachting van een onbetwistbare en verhelderende normatieve stellingneming lijkt men in financieel rechtelijk perspectief te kunnen uitgaan van de legitimiteit van het gebruik van cryptomunten, maar de rechtsonzekerheid blijft uiteraard.

De urgentie van een wettelijk ingrijpen wordt tevens gevoed door de vele klachten die tot stand komen als gevolg van het gebruik van cryptomunten naar aanleiding van oplichtingspraktijken en andere fraudemechanismen¹⁵⁰. Deze klachten bij de Belgische Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) bracht de regulator ertoe een lijst te

¹⁴⁷ A.-P. ANDRE-DUMONT, "Les services de paiement à l'épreuve des évolutions technologiques", in J.-A. DELCORDE, *La révolution digitale et les start-ups*, Brussel, Larcier, 2016, 87.

¹⁴⁸ Koninklijk Besluit van 24 april 2014 tot goedkeuring van het reglement van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten betreffende het commercialiseringsverbod van bepaalde financiële producten aan niet-professionele cliënten, *BS* 20 mei 2014.

¹⁴⁹ R. HOUBEN, "Bitcoin: there are two sides to every coin", *TBH* 2015, 157.

¹⁵⁰ A. CLOOT, "Plus d'une plainte par jour autour des crypto-monnaies", *Le Soir* 28 december 2017.

publiceren met handelsplatformen waarover consumenten reeds klachten inzonden. Na wellicht te zijn verleid door lucratieve luchtkastelen, was het voor de consumenten daarbij onmogelijk geworden hun geld te recupereren of vernamen zij veelal niets meer van de vennootschap waarin hun gelden werden belegd¹⁵¹. In februari 2018 trok de FSMA dan ook aan de alarmbel en werd uitdrukkelijk opgeroepen om met betrekking tot cryptomunten de grootst mogelijke omzichtigheid aan de dag te leggen¹⁵². Het werd de consumenten op expliciete wijze afgeraden zich met cryptomunten in te laten, onder meer met de overweging dat ‘er geen regulering is, maar ook geen waarborgfonds en dat het gewoonweg geen wettelijke betaalmiddel betreft’. Dergelijke berichtgeving was evenwel niet nieuw. Sedert 2014 waarschuwden de FSMA en de Nationale Bank van België (NBB) reeds meermaals voor de consumentenrisico’s die de sector kenmerken¹⁵³.

8. De afwezigheid van specifieke regelgeving brengt met zich mee dat teruggevallen moet worden op de bestaande aanknopingspunten van financiële regulering om te beoordelen of cryptomunten aan zulke regulering moeten worden onderworpen. Gelet op de gedecentraliseerde aard van cryptomunten en de aanwezigheid van een peer-to-peernetwerk, ontsnapt hoe dan ook de uitgifte van cryptovaluta in ieder geval aan regulering. Dit zal minder evident zijn voor wat betreft de distributie, de openbare aanbidding en de commercialisering van cryptomunten, vermits er niets aan in de weg lijkt te staan dat deze wel binnen het toepassingsgebied van financiële regulering kunnen worden gebracht, vanzelfsprekend steeds met inachtneming van de concrete zaak en de specifieke omstandigheden. Dienstverleners inzake cryptomunten kunnen op die wijze thans reeds hun regulerende positie voorafgaand overleggen met de bevoegde toezichthouder. Een ontegenzeggelijk wettelijk kader daaromtrent bestaat evenwel nog niet.

9. Gelet op de inherent grensoverschrijdende aard van cryptomunten, lijkt de noodzakelijke legifererende omkadering bij voorkeur van Europese oorsprong te zijn. Helaas zijn ook op dat niveau de juridische initiatieven om te verhelpen aan het juridisch vacuüm waarin cryptomunten ontstonden, veeleer schaars. De Europese Bankenautoriteit (EBA) waarschuwde in 2014 reeds voor de significante risico’s die het gebruik van cryptomunten met zich meebrengt. Bovendien worden het gebrek aan een centrale uitgever van de munten en de daarbij horende onmogelijkheid om een rechtspersoon aansprakelijk te stellen, alsook de afwezigheid van een rapporteringsplicht als belangrijkste pijnpunten beschouwd¹⁵⁴. De EBA stelt een tweeledig regelgevend beleid voor aan de hand van lange- en kortetermijndoelstellingen en verwerpt uitdrukkelijk de mogelijkheid van vele raakvlakken met het EU-recht, aangezien ‘virtuele munteenheden niet vergelijkbaar zijn met conventionele diensten van betaling of elektronisch geld’¹⁵⁵.

¹⁵¹ A.-P. ANDRE-DUMONT, “Les services de paiement à l’épreuve des évolutions technologiques”, in J.-A. DELCORDE, *La révolution digitale et les start-ups*, Brussel, Larcier, 2016, 89-91.

¹⁵² X., “Waakhond FSMA waarschuwt voor cryptomunten”, *De Tijd* 22 februari 2018.

¹⁵³ Cfr. onder meer de persberichten van 14 januari 2014 (‘Attention à l’argent virtuel, comme Bitcoin’) en 16 juni 2017 (‘Menaces et opportunités des monnaies numériques pour la politique monétaire’).

¹⁵⁴ EUROPEAN BANKING AUTHORITY, *EBA Opinion on ‘virtual currencies’*, ABE/OP 2014/08, 4 juli 2014.

¹⁵⁵ C. HAUBEN, “Bitcoin en EU-recht: de virtuele vreemde eend in de bijt”, in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 96-97.

De Europese Centrale Bank (ECB) kwam in 2015 tot het besluit dat virtuele munteenheden juridisch op geen enkele manier geld of een munteenheid kunnen worden genoemd¹⁵⁶. Omwille van het beperkte gebruik zag de ECB op dat ogenblik geen materiële risico's in virtuele munteenheden en werd het echter niet noodzakelijk geacht het wetgevend kader met betrekking tot de eigen activiteiten aan te passen¹⁵⁷.

Ondanks meerdere waarschuwingen bleef ook de Europese wetgever passief inzake bescherming tegen de reële risico's die het gebruik van cryptomunten met zich meebrengt. Het lijkt dan ook paradoxaal dat de EBA en de ECB desbetreffend op acute gevaren attenderen, maar dat het systeem van cryptomunten en alle mogelijke toepassingen daarbij buiten iedere regulering worden geplaatst. In het vigerend EU-recht kunnen op dat punt de gewenste aanknopingspunten worden gevonden¹⁵⁸, waarbij inzonderheid te refereren is naar de richtlijn betreffende elektronisch geld¹⁵⁹, de richtlijn inzake betalingsdiensten¹⁶⁰ en de richtlijn aangaande financiële instrumenten¹⁶¹.

10. In afwachting van een meer coherente regulering voor de gehele Europese Unie, lijdt het geen twijfel dat ook gerichte initiatieven van de lidstaten het geschetste juridisch vacuüm stap voor stap kunnen doen afnemen¹⁶². Niets belet dat de lidstaat België daarbij het voortouw neemt. Helaas moet thans worden vastgesteld dat de bijdrage van België in dit domein mager oogt. Behoudens het reeds vermelde commercialiseringsverbod uit 2014 en de meervoudige waarschuwingen vanwege de NBB en de FSMA, liet de Belgische wetgever zich helaas uitsluitend kenmerken door een volgehouden stilzwijgen en stilzitten. Nochtans staat het vast dat rechtszoekenden zoals beleggers en zakenlieden, net meer nood hebben aan een sluitend wettelijk kader¹⁶³.

d. De cryptomunt in goederenrechtelijk perspectief

11. Cryptomunten zijn virtuele goederen. Deze munten kunnen ook splitsen door een zogenaamde 'hard fork' zoals onder meer op 1 augustus 2017 plaatsvond met de bitcoin¹⁶⁴. De rekening van een cryptomunt bestaat namelijk uit twee gekoppelde nummers: een publiek

¹⁵⁶ EUROPESE CENTRALE BANK, *Virtual currency schemes – a further analysis*, februari 2015.

¹⁵⁷ R. PREDA, "Les monnaies virtuelles, enjeux de régulation", in A. BLANDIN, *Droits et souveraineté numérique en Europe*, Brussel, Bruylant, 2016, 76-77.

¹⁵⁸ T. BOEDTS, "Kunnen crowdfunding en virtuele munten innoveren zonder bijkomende regulering?", in INSTITUUT VOOR BEDRIJFSJURISTEN, *Tendensen in het bedrijfsrecht. Innovatie, bron van recht. Recht, bron van innovatie*, Brussel, Bruylant, 2014, 158-163.

¹⁵⁹ *Electronic Money Directive (EMD)*, 2009/110/EC.

¹⁶⁰ Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 november 2007 betreffende betalingsdiensten in de interne markt.

¹⁶¹ Richtlijn 2004/39/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 april 2004 betreffende markten voor financiële instrumenten.

¹⁶² P. PAILLER, "Financement s'appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives", in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

¹⁶³ A.C., "De Buffet à Nabilla, le bitcoin est sur toutes les bouches. Les cryptomonnaies continueront à faire l'actu en 2018", *Le Soir* 10 januari 2018; F. EVERS, "Stoomcursus bitcoin & co. Veel interesse maar weinig expertise op eerste conferentie over cryptomunten in Brussel", *De Morgen* 17 januari 2018.

¹⁶⁴ X., "Beleggers houden adem in voor cruciaal bitcoin-experiment", *De Tijd* 31 juli 2017; X., "Bitcoin blijft overeind na komst gevreesde concurrent", *De Tijd* 1 augustus 2017; X., "Bitcoin Cash verdubbelt in waarde op één dag", *De Tijd* 19 augustus 2017.

adres ('public key') en een private sleutel ('private key'). De eerste is openbaar en dus gekend door alle gebruikers van de blockchain en werkt als een algemeen consulteerbaar rekeningnummer; de tweede is een unieke geheime code die de houder ervan toegang verschaft tot de munten op de bijhorende 'public key'. De private sleutel geeft de bezitter ervan bijgevolg de beschikkingsmacht over de virtuele valuta die zich op het gerelateerd publiek adres bevinden¹⁶⁵. Het rekeningsaldo wordt dan berekend door alle transacties met het publiek adres na te gaan. Daartoe worden de transacties bijgehouden in de blockchain, dat door iedere computer in het peer-to-peernetwerk coöperatief wordt onderhouden.

12. Deze gedecentraliseerde werking bevordert de veiligheid, maar betekent ook dat een wijziging aan het systeem steeds een consensus in het netwerk vereist. Met betrekking tot het bitcoinsysteem waren medio 2017 wijzigingen noodzakelijk geworden, aangezien het systeem omwille van de toegenomen populariteit dreigde niet meer alle transacties bij te houden. Daarom voerden bepaalde computers op 1 augustus 2017 deze wijzigingen door, maar andere niet, zodat beide groepen verder werkten op dezelfde blockchain, maar elkaars resultaat niet erkenden. Daardoor kwam een 'hard fork' tot stand¹⁶⁶, i.e. het permanent splitsen van de blockchain in twee blockchains die beide dezelfde transacties delen van voor 1 augustus 2017. Eigenlijk ontstonden daardoor twee munten, namelijk bitcoin en bitcoin cash.

Iedere 'public key' bestaat omwille van het gemeenschappelijk verleden bijgevolg in beide systemen. Door het gebruik van de private sleutel van bitcoin bij bitcoin cash kregen de eigenaars ook toegang tot bitcoin cash. Helaas kenden niet alle eigenaars hun 'private key', vermits niet iedere programmatuur de nieuwe bitcoin cash ondersteunt. Bepaalde eigenaars voelden zich mitsdien in hun eigendomsrecht geschaad, daar zij softwarematig van hun eigendom ontzet bleven.

13. Fundamenteel is de vraag hoe dergelijke 'fork' juridisch moet worden opgevat. Enerzijds creëert dergelijke techniek munten uit het niets en anderzijds zijn beide munten een gelijkwaardige, zelfstandige continuering van de blockchain van voor de 'fork'. Bitcoin-eigenaars moeten niets ondernemen om hun bitcoin cash te krijgen, waardoor het arbeidscriterium bij zaakvorming geen soelaas biedt¹⁶⁷. Ook een vergelijking met de 'vruchten' die de eigenaar mag innen luidens artikel 546 Burgerlijk Wetboek, lijkt niet van toepassing: bitcoin brengt bitcoin cash immers niet voort, beide vloeien voort uit een gedeelde geschiedenis, maar niet uit elkaar. Evenmin kunnen de munten uit een 'fork' als periodiek worden beschouwd of kunnen deze onder artikel 584 Burgerlijk Wetboek vallen.

Enerzijds kan de toestand te dezen begrepen worden als de opdeling van een abstracte eenheid in onderscheiden zelfstandige componenten, zoals rechtsopvolging onder algemene

¹⁶⁵ Een 'wallet' bevat de combinaties tussen publiek adres en private sleutel van de gebruiker en vormt dus de toegang tot de virtuele munt. Deze kan onder verschillende verschijningsvormen bestaan: bij een 'web wallet' wordt de toegang online bewaard bij een dienstverlener, bij een 'desktop wallet' of 'mobile wallet' op het systeem van de gebruiker zelf (desktop-PC of tablet/smartphone) en bij een 'paper wallet' op papier.

¹⁶⁶ J.L. VERHELST, "Zijn cryptomunten munten? Een analyse van Bitcoin", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 60.

¹⁶⁷ M. VANWYNSBERGHE, « Bitcoin heeft het op de grenzen van het goederenrecht gemunt », *RW* 2014-15, 1442.

titel¹⁶⁸. De omstandigheid is immers dat beide blockchains de oude blockchain autonoom verder zetten. Wellicht kan een vergelijking worden gemaakt met de splitsing van een vennootschap waardoor het aandeel in een vennootschap splitst in aandelen van twee vennootschappen. Beide aandelen kunnen zich onafhankelijk van elkaar ontwikkelen. Deze juridische kwalificatie zou betekenen dat bitcoineigenaars recht hebben op de bitcoin cash. Wie heeft anders recht op de bitcoin cash? Wachten deze als *res nullius* op de eerste inbezitneming? Daartoe is dan weer controle vereist middels een private sleutel.

Van de andere kant zou het stelsel van cryptomunten eveneens beschouwd kunnen worden als een stelsel van schuldvorderingen, waarbij de houder van een virtuele portemonnee de cryptomunten als schuldvorderingen in zijn vermogen heeft. Wie cryptovaluta in zijn vermogen heeft, zou zich bijgevolg eigenaar van contractuele rechten op de waarde van die valuta mogen noemen. Bij verwerving van cryptomunten zijn de overige gebruikers dan op grond van een overeenkomst gehouden om te erkennen dat de kapitaalkracht van de houder van de portemonnee gestegen is. In die hypothese is de toestand van de 'hard fork' een kwestie van wanprestatie, waarbij de rechtsvraag dan luidt of men wel gerechtigd was om niet langer aan bepaalde gebruikers de toegang tot bepaalde types van bitcoins te verlenen, zulks ondanks de contractuele verplichting om bitcoins te erkennen¹⁶⁹.

14. Voormelde 'hard fork' toont aan dat cryptovaluta te *sui generis* zijn om er zonder meer de goederenrechtelijke basisbeginselen op te implementeren¹⁷⁰. Het is noodzakelijk dat het Belgisch goederenrecht ook aan deze virtuele goederen en techniciteiten een wettelijke omkadering biedt en dat ter zake rechtszekerheid wordt verschaft.

e. De cryptomunt in strafrechtelijk perspectief

15. Het kan niet worden betwist dat cryptomunten vermogensbestanddelen uitmaken die kunnen worden verbeurdverklaard eventueel na voorafgaande inbeslagneming. De specifieke moeilijkheid betreft wel dat in beginsel enkel de eigenaar toegang heeft tot dat vermogen. Anders dan bij een banktegoed is er immers geen beheer door een financiële instelling waarvan de medewerking kan worden gevraagd. Voor inbeslagneming is het dan ook vereist dat de specifieke inloggegevens gekend zijn opdat toegang kan worden verkregen tot de gecodeerde portefeuille. Deze gegevens moeten worden gezocht op de harde schijf, in e-mailverkeer, op papier, ...

Het verdient navolging dat de nieuwe COIV-wet van 4 februari 2018 uitdrukkelijk ook de virtuele valuta als categorie van vermogensbestanddelen erkent¹⁷¹. Het is dienvolgens aan het COIV om ook in beslag genomen cryptomunten te verzamelen, te beheren en de gegevens ervan te bewerken. Dergelijke wetgevende keuze vormt een voorbeeld van hoe virtuele munten op een gestructureerde wijze toegang kunnen krijgen tot bestaande wetgeving zonder dat daartoe een nieuw regulerend kader diende te worden opgezet. Behoudens voor

¹⁶⁸ B. MAESCHAECK, "Bitcoin splitst: vijf broden en twee vissen?", *RW* 2017-18, 162.

¹⁶⁹ S. GEIREGAT, "Eigendom op bitcoins", *RW* 2017-18, 1045-1049.

¹⁷⁰ M. VANWYNSBERGHE, "Bitcoin heeft het op de grenzen van het goederenrecht gemunt", *RW* 2014-15, 1442.

¹⁷¹ Wet van 4 februari 2018 houdende de opdrachten en de samenstelling van het Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring, *BS* 26 februari 2018.

wat betreft de financieel rechtelijke normering die een algemene draagwijdte heeft, lijken dergelijke wettelijke aanpassingen raadzaam in die specifieke rechtsdomeinen (ook andere dan het strafrecht) waar een legislatief vacuüm dreigt.

16. Naar strafrechtelijk perspectief is tevens de aandacht te vestigen op de strafbaarstelling bepaald in artikel 178bis Strafwetboek¹⁷². Daarin wordt de uitgifte van geldtekens zonder overheidsmachtiging strafbaar gesteld¹⁷³. Deze verboden handeling werd bij wet van 23 december 1988 als bijzondere strafbepaling in het Belgisch recht ingevoerd, maar werd naar aanleiding van de wet van 10 december 2001 die de invoering van de euro regelde, overgezet naar het Strafwetboek. De ratio legis bestond erin het vertrouwen in de wettige betaalmiddelen te beschermen, de doeltreffendheid van het monetair beleid te waarborgen en de verwarring bij het publiek te vermijden. Daarbij werd vooral gedacht aan allerhande commerciële en toeristische initiatieven in dat verband.

De constitutieve bestanddelen van het misdrijf lijken prima facie van toepassing op de uitgifte van cryptomunten. De notie 'uitgeven' heeft te dezen een ruime draagwijdte en kan iedere handeling betreffen waardoor een geldteken van de ene naar de andere partij wordt overgedragen. De juridische aard van de handeling of de gevolgen die ermee worden beoogd, zijn daarbij niet relevant. Evenmin kan worden bediscussieerd dat de uitgifte van cryptomunten bestemd is voor publieke circulatie (ongeacht of dit daadwerkelijk wordt bereikt) en dat zulks plaatsgrijpt zonder overheidsmachtiging, wat net kenmerkend is voor een gedecentraliseerde munt.

Daarnaast moet het om de uitgifte van een geldteken gaan. Supra werd reeds geponereerd dat cryptomunten dogmatisch aan de bestanddelen van het juridisch geldbegrip kunnen beantwoorden, daar zij als abstracte rekeneenheid fungeren en kunnen worden gebruikt om een schuld te betalen, maar dat zij zijn geen wettelijk betaalmiddel zijn zoals chartaal of giraal geld. Niettemin kent het strafrecht principieel een autonome begripsvorming en zal de strafrechter niet gebonden zijn aan definiëringen uit overige rechtsdomeinen. Bovendien zal bij de penale begripsvorming hoe dan ook rekening moeten worden gehouden met relevante maatschappelijke evoluties, waaronder ook de toegenomen dematerialisering van het betaalverkeer in het algemeen. Aldus is niet zonder meer uit te sluiten dat de cryptomunten rechtens uit het toepassingsveld van artikel 178 Strafwetboek moeten worden uitgesloten. Uiteindelijk is al beslist dat zij strafrechtelijk in beslag kunnen worden genomen en ook wordt reeds aangenomen dat zij in hun virtuele vorm vatbaar zijn voor diefstal¹⁷⁴.

Vanzelfsprekend werd de strafbepaling van artikel 178bis Strafwetboek niet geconcipeerd met de uitgifte van cryptovaluta in gedachten. Niettemin lijkt een strafrechtelijke vervolging en veroordeling theoretisch niet zonder meer uit te sluiten. De modernisering heeft hierdoor

¹⁷² In de rand is er tevens op te attenderen dat het Belgisch Strafwetboek thans evenmin in staat is om elke bewust onrechtmatige handeling met cryptomunten te omschrijven als een informaticamisdrijf. Cfr. daarover: S. ROYER, "Bitcoins in het Belgische strafrecht en strafprocesrecht", *RW* 2016-17, 490-491.

¹⁷³ Artikel 178bis Sw. luidt: "Hij die een geldteken uitgeeft bestemd om in het publiek te circuleren als betaalmiddel zonder hiertoe gemachtigd te zijn door de bevoegde overheid, wordt gestraft met gevangenisstraf van één maand tot één jaar en met geldboete van 50 tot 10.000 EUR of met één van die straffen alleen."

¹⁷⁴ S. ROYER, "Bitcoins in het Belgische strafrecht en strafprocesrecht", *RW* 2016-17, 490.

de wetgeving ingehaald en rechtsonzekerheid gecreëerd. Het verdient daarom aanbeveling dat de Belgische wetgever bij het ontwerpen van een regulerend kader voor virtuele munteenheden ook deze specifieke strafbaarstelling mee onder de loep neemt.

f. De cryptomunt in fiscaalrechtelijk perspectief

17. De gespecialiseerde literatuur is het eens: in België heerst over de fiscale behandeling van de inkomsten uit cryptomunten (met als bekendste de bitcoin) momenteel grote onduidelijkheid¹⁷⁵.

Voor zover bekend gaat het veelal om meerwaarden die worden gerealiseerd bij de verkoop of omzetting van cryptomunten. Maar dat sluit niet de hypothese uit waar zich een benadering vanuit de toepassing al dan niet van een BTW-belasting opdringt.

(i) BTW

18. Het ligt voor de hand dat het belastingrecht een ander rechtsdomein is dat met de nieuwe transacties met cryptomunten wordt geconfronteerd¹⁷⁶. Meerdere Europese overheden beslisten al snel om dergelijke transacties vrij te stellen van BTW. De Belgische belastingadministratie beriep zich daarvoor op artikel 44, §3, 7° WBTW. Met het arrest Hedqvist nam het Hof van Justitie daarover op 22 oktober 2015 evenwel een principiële beslissing die grote precedentswaarde bezit¹⁷⁷. Het Hof ging daarin over tot kwalificatie van de bitcoin in een fiscaal geschil.

De Zweedse belastingadministratie had de uitbater van een Zweeds bitcoinwisselkantoor (Hedqvist David) opgelegd om BTW af te dragen op de diensten die hij verleent, namelijk de aan- en verkoop van bitcoins in ruil voor traditionele munteenheden en omgekeerd. Hedqvist David was immers voornemens om een trading-activiteit in bitcoins op te starten. Meer bepaald nam hij zich voor om, via een vennootschap, bitcoins aan te kopen met traditioneel geld en deze vervolgens met een bepaalde marge weer te verkopen aan klanten tegen traditioneel geld. Het verschil tussen de aankoop- en de verkoopprijs zou de winst vormen voor de vennootschap.

De Zweedse feitenrechters hadden de uitbater gelijk gegeven waar deze op grond van de toepasselijke BTW-richtlijn de vrijstelling van de transacties aanvoerde. Middels prejudiciële vraagstelling van het hoogste Zweedse rechtscollege werd het Hof van Justitie uiteindelijk geconfronteerd met de vraag of de voorgenomen activiteit een BTW-plichtige activiteit uitmaakt.

19. Het Hof van Justitie beslist vooreerst dat bitcoins geen lichamelijke goederen in de zin van artikel 14 BTW-Richtlijn zijn. Advocaat-generaal Kokott poneerde daarover eensluidend dat 'het bezit van bitcoins geen ander doel heeft dan dat ze op een gegeven moment als betaalmiddel worden gebruikt'¹⁷⁸. Vervolgens besluit het Hof dat de ruilactiviteit van

¹⁷⁵ Zie Fisc. Act. 2018,2/1.

¹⁷⁶ T. SPAAS en M. VAN ROEY, "Quo vadis Bitcoin?", *Computerr*. 2015/84, 119.

¹⁷⁷ HvJ 22 oktober 2015, C-264/14, Skatteverket/David Hedqvist, *TFR* 2016, 49-50 (samenvatting).

¹⁷⁸ Concl. Adv.gen. J. KOKOTT van 16 juli 2015 in HvJ 22 oktober 2015, C-264/14, Skatteverket/David Hedqvist, 17, *TFR* 2015, 849 (samenvatting).

wisselkantoren in bitcoins als een dienst kan worden gekwalificeerd die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Derhalve is de voorgenomen activiteit, namelijk de dienstverlening door een bitcoinwisselkantoor, in principe aan BTW onderworpen op grond van artikel 2 BTW-Richtlijn¹⁷⁹.

Fundamenteel in dit verband is tevens dat het Hof van Justitie het besluit nam om de cryptomunt niet toe te voegen aan de categorie 'zuivere betaalmiddelen'¹⁸⁰. Op grond van eerdere jurisprudentie had advocaat-generaal Kokott nochtans geadviseerd om de bitcoin wel een zuiver betaalmiddel te noemen, vergelijkbaar met bijvoorbeeld waardebonnen met nominale waarde of met hotelbons. De bedoelde rechtspraak stelde namelijk dat de overdracht van zuivere betaalmiddelen, net zoals de overdracht van wettelijke betaalmiddelen, niet belastbaar was. Het Hof ging evenwel niet in op de suggestie om de cryptomunt als een zuiver betaalmiddel te omschrijven, maar verwijst wel naar de tussencategorie 'alternatieve valuta' of 'niet-traditionele valuta' om de cryptomunten in onder te brengen¹⁸¹. Deze onderscheidt zich van zuivere betaalmiddelen doordat deze niet in het leven zijn uitgegeven om aan klantenbinding te doen, noch dat de te besteden waarde enkel naar de uitgever kan terugvloeien. Dergelijke commerciële meerwaarde voor de uitgever bestaat niet bij cryptomunten, zodat het Hof van Justitie van oordeel was dat, gezien de toepassing, de kwalificatie van deze munten veeleer naar wettelijke betaalmiddelen, i.e. bij wet erkende munteenheden¹⁸², neigde, zonder het te zijn. Voor het Hof gaat het dus wezenlijk om betaalmiddelen die een alternatief vormen voor de wettelijke betaalmiddelen en die geen ander doel hebben dan te worden aangewend als betaalmiddel¹⁸³. Als dusdanig creëert het Hof in functie van de kwalificatie van cryptovaluta een tussencategorie tussen wettelijke betaalmiddelen en zuivere betaalmiddelen¹⁸⁴.

Mitsdien is het wel correct voor te houden dat de bitcoin om louter fiscale redenen gelijkgesteld kan worden aan wettelijke betaalmiddelen, maar is het alleszins te kort door de bocht ervan uit te gaan dat het Hof daarbij van oordeel was dat cryptomunten als een wettelijk betaalmiddel konden worden beschouwd. Evenmin mag eraan voorbij worden gegaan dat de voormelde categorisering door het Hof van Justitie in het kader van een fiscaalrechtelijke beoordeling, meer bepaald voor wat betreft het BTW-statuuut, tot stand werd gebracht. Het lijkt alleszins onjuist of minstens veel te voorbarig deze besluitvorming zonder meer te extrapoleren voor gebruik in een regulatoire context.

¹⁷⁹ J. SOETAERT, "L'échange de bitcoins est un service exonéré de TVA", *La semaine fiscale* 2015, nr. 214, 5; R. HOUBEN, "Bitcoins zijn deviezen voor btw-doeleinden, maar één zwaluw maakt de lente niet" (noot onder HvJ 22 oktober 2015), *TBH* 2016, 177.

¹⁸⁰ P. PAILLER, "Financement s'appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives", in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

¹⁸¹ S. REYNDERS, "Bitcoin: to VAT or not to VAT?", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

¹⁸² EUR, GBP, USD, ...

¹⁸³ R. HOUBEN, "Bitcoins zijn deviezen voor btw-doeleinden, maar één zwaluw maakt de lente niet" (noot onder HvJ 22 oktober 2015), *TBH* 2016, 178.

¹⁸⁴ C. HAUBEN, "Bitcoin en EU-recht: de virtuele vreemde eend in de bijt", in M.E. STORME en F. HELSEN (eds.), *Innovatie en disruptie in het economisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 94-95.

20. Het Hof van Justitie besluit verder dat uit de context en de doelstelling van artikel 135, 1., e) BTW-Richtlijn volgt dat deze bepaling gedeeltelijk zou worden uitgehouden indien zij aldus wordt opgevat dat zij enkel gericht is op handelingen die betrekking hebben op traditionele valuta (deviezen, bankbiljetten en munten)¹⁸⁵. Dientengevolge is deze bepaling tevens gericht op diensten, die, zoals in de concrete zaak, bestaan in het inwisselen van traditionele valuta tegen eenheden van virtuele valuta en omgekeerd en die worden verricht tegen betaling van een bedrag dat overeenkomt met de marge die ontstaat uit het verschil tussen de prijs waarvoor de betrokken marktdeelnemer de valuta koopt en de prijs waarvoor hij deze verkoopt aan zijn klanten. Bijgevolg is de vrijstelling bepaald onder artikel 135, 1., e) BTW-Richtlijn wel degelijk van toepassing op de ruilactiviteit van wisselkantoren in cryptomunten¹⁸⁶.

Het Hof van Justitie prefereerde op deze wijze een contextuele benadering van de prejudiciële vraagstelling, niet zozeer met de intentie om transacties met virtuele valuta te faciliteren, maar vooral om verdere frauderisico's inzake BTW te vermijden¹⁸⁷. De approximatie van het Hof kwam er immers op neer het antwoord te weten op de vraag of de wisseldienst van een wettelijk betaalmiddel tegen een niet-wettelijk betaalmiddel ook onder het met de belastingvrijstelling beoogde doel sorteert. Dat zulks het geval is, besluit het Hof door het toepassingsgebied van de vrijstelling te verruimen tot andere dan wettelijke betaalmiddelen. Daardoor was het niet nodig de cryptomunt een wettelijk betaalmiddel te noemen.

21. Na het arrest van het Hof van Justitie van 22 oktober 2015 bevestigde de Belgische minister van Financiën dat bitcoins in België inzake BTW onbelast blijven overeenkomstig artikel 44, §3, 9° WBTW, zowel wat betreft wisseloperaties als voor bemiddeling door derden bij dergelijke verrichtingen¹⁸⁸. Gezien de vrijstelling van verschuldigde BTW kan er ook geen BTW in aftrek worden genomen op de aankopen of investeringen met betrekking tot deze activiteiten.

(ii) Inkomstenbelasting

22. Nu de hemel voor wat betreft BTW sedert enige jaren opgehelderd lijkt, rijst overeenkomstig de vraag naar het fiscaal statuut van cryptomunten inzake inkomstenbelastingen. Leiden deze munten bijvoorbeeld tot een *roerend inkomen in de personenbelasting*? Het louter aanhouden ervan brengt uiteraard geen automatische aangroei van bijkomende cryptovaluta met zich mee, noch wordt daardoor enige andere opbrengst verkregen. Bijgevolg kan er geen sprake zijn van een of ander roerend inkomen uitsluitend naar aanleiding van het bezit van cryptomunten¹⁸⁹.

¹⁸⁵ J. SOETAERT, "L'échange de bitcoins est un service exonéré de TVA", *La semaine fiscale* 2015, nr. 214, 5-6.

¹⁸⁶ E. TRAVERSA en A. MAITROT DE LA MOTTE, "Droit fiscal européen", *JDE* 2016, 233.

¹⁸⁷ L. LHOE en Q. WARSCOTTE, "La fraude à la TVA dans le secteur financier", in C.-A. HERBAIN, *La fraude à la TVA*, Brussel, Larcier, 2017, 159.

¹⁸⁸ Anders dan in België werd in bepaalde lidstaten (o.a. Nederland, Zweden, Polen en Estland) reeds BTW toegepast (S. REYNDERS, 'Bitcoin: to VAT or not to VAT?', *Fisc.Act.* 2015, nr. 36).

¹⁸⁹ T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen. Het fiscale statuut van bitcoins", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

Maar ook indien er een roerend inkomen is dat in cryptovaluta wordt betaald, is er geen andere behandeling van toepassing dan wanneer de betaling in klassieke valuta zou gebeuren. De betreffende bepalingen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 maken immers geen onderscheid in functie van de wijze van betaling of uitvoering¹⁹⁰. Wanneer aldus twee partijen overeenkomen om een lening in cryptomunten af te sluiten, waarbij de interesten in die munten moeten worden betaald, is die interest evengoed belastbaar als roerend inkomen. Overeenkomstig artikel 17, §2 Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 wordt een bedrag aan roerende inkomsten dat in vreemde valuta is uitgedrukt, in euro omgezet volgens de wisselkoers bij betaling of toekenning. Het begrip 'valuta' wordt in het wetboek weliswaar niet gedefinieerd, maar dit is te dezen minder problematisch, aangezien ook artikel 20bis Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 een analoge bepaling bevat betreffende roerende inkomsten in de vorm van goederen in natura: de relevante waarde is de verkoopwaarde op het moment van toekenning¹⁹¹. Of cryptomunten voor de personenbelasting dan valuta of als 'ander goed' achten te zijn, lijkt het verantwoordbaar dat de belastingplichtige in zulk geval melding maakt van de tegenwaarde in euro op het ogenblik van toekenning of betaling.

23. Complexer is het voor wat betreft de naar aanleiding van *beleggingen gerealiseerde meerwaarden op cryptomunten*. Zoals op bepaalde ogenblikken haast dagelijks in allerlei media te vernemen was, werden klaarblijkelijk vaak exuberante winsten gegeneerd, maar was er van enige waardevastheid van het beleggingsproduct veelal geen sprake¹⁹².

Samenvattend, bij natuurlijke personen zijn er drie fiscale scenario's mogelijk: 1) de meerwaarden kunnen beroepsinkomsten vormen; de meerwaarden, of een deel ervan, kunnen gekwalificeerd worden als diverse inkomsten. Er moet dan wel sprake zijn van "enige prestatie, verrichting of (hier in het bijzonder) speculatie". En normale verrichtingen van beheer van een privévermogen zijn uitgezonderd. Wat "normaal" is, wordt afgemeten aan het "goede huisvader"-criterium; 3) de meerwaarden kunnen eveneens vrijgesteld zijn van belasting. Dat sluit aan op meerwaarden uit "normale verrichtingen van beheer van een privévermogen" die geen belastbare diverse inkomsten zijn.

24. Indien een belastingplichtige regelmatig en *professioneel te werk* gaat met het verhandelen van cryptomunten, kunnen deze winsten worden aangemerkt als beroepsinkomsten. Deze inkomsten zijn onderworpen aan de progressieve tarieven van de personenbelasting. Ook zullen op deze inkomsten sociale bedragen verschuldigd zijn.

¹⁹⁰ Een dividend wordt bijvoorbeeld omschreven als 'alle voordelen toegekend door een vennootschap aan aandelen en winstbewijzen hoe ook genaamd, uit welken hoofde en op welke wijze ook verkregen' (artikel 18, 1° WIB92). Met interesten zijn bedoeld 'interest, premies en alle andere opbrengsten van leningen' (artikel 19, 1) WIB92), zonder dat enig onderscheid wordt gemaakt naar de wijze waarop de opbrengsten worden verkregen.

¹⁹¹ T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen. Het fiscale statuut van bitcoins", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36.

¹⁹² M. MALQUARTI, "Et si la vraie valeur du bitcoin était nulle?", *Le Temps* 20 december 2017; D. BERNS, "Le Bitcoin est-il une monnaie archaïque?", *Le Soir* 3 januari 2018; X., "La bulle bitcoin menace", *Le Soir* 3 februari 2018; A. CLOOT, "En un mois, le bitcoin a lâché plus de 50% de sa valeur", *Le Soir* 7 februari 2018; X., "Buffet: cryptocurrencies? Rattenvergif in het kwadraat", *De Tijd* 6 mei 2018.

Wanneer de winsten worden gerealiseerd door een natuurlijk persoon die handelt *buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid*, kunnen de voormelde meerwaarden belastbaar zijn als diverse inkomsten. Artikel 90, 1° Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 bepaalt namelijk dat diverse inkomsten zijn: “... *winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen*”.

In concreto zal het dan ook in iedere hypothese de vraag zijn of het geheel van de transacties al dan niet kadert binnen het normale beheer van het private vermogen¹⁹³. Indien dat het geval is, zullen geen belastingen verschuldigd zijn op de eventuele gerealiseerde winsten. Wanneer daarentegen de transacties met een speculatief karakter werden uitgevoerd, zonder daarom beroepsmatig te zijn, is de meerwaarde belastbaar als diverse inkomst tegen een tarief van 33% (verhoogd met gemeentelijke opcentiemen). Deze meerwaarde betreft uiteraard slechts de netto-meerwaarde, i.e. nadat gerealiseerde verliezen in mindering werden gebracht van de gerealiseerde winsten.

Het zal uiteraard steeds een feitenkwestie blijven om uit te maken of een bepaalde verrichting al dan niet kadert binnen het normale beheer van iemands private vermogen. Hoe dan ook zal steeds het geheel van de feiten in acht moeten worden genomen. Zoals uit onderscheiden rechtspraak gebleken is, wordt veelal eveneens rekening gehouden met de frequentie, de organisatie en de omvang van de transacties, het tijdsverloop tussen de aan- en de verkopen, het gebruik van professionele kennis en ervaring, de financiering van de aankopen¹⁹⁴. Ook de administratieve commentaren vernoemen dergelijke criteria¹⁹⁵.

25. Ook de Rulingcommissie is voormelde richtinggeving inzake meerwaarden op cryptomunten genegen. De enige ruling daarover tot dusver bekend verscheen op 5 december 2017¹⁹⁶. Daarin lag de vraag voor of de meerwaarde die een student realiseert op de verkoop van bitcoins, belastbaar is als beroepsinkomst of als diverse inkomst. De student had meer bepaald een applicatie ontwikkeld voor de automatische aan- en verkoop van bitcoins en had daarbij financiële meerwaarden verkregen. Aangezien de gerealiseerde meerwaarden door de student niet verbonden zijn aan een beroepswerkzaamheid en er geen sprake is van een professionele context, oordeelde de Rulingcommissie dat deze inkomsten niet als beroepsinkomst aan te merken zijn. Gelet op de speculatieve aard van de verrichtingen zijn de winsten anderzijds wel belastbaar als diverse inkomst¹⁹⁷. Tevens zal het aan de cryptobelegger zelf zijn om te bewijzen dat zijn winst niet speculatief is, maar deel uitmaakt van een normaal patrimoniumbeheer.

¹⁹³ D. MUSSCHE en H. PUTMAN, “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 2, 4.

¹⁹⁴ D. MUSSCHE en H. PUTMAN, “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 2, 4-5.

¹⁹⁵ Com. IB 90/8.4 en 90/8.8.

¹⁹⁶ Voorafgaande beslissing nr. 2017.852 van 5 december 2017.

¹⁹⁷ F. MATHIEU, “L’investissement en bitcoin? Spéculatif, dit le fisc”, *Le Soir* 13 februari 2018; J.-P. BOMBAERTS en W. DE PRETER., “Fiscus dreigt derde van cryptowinsten af te romen”, *De Tijd* 23 februari 2018.

Nu, ongetwijfeld probeert de rulingdienst meer duidelijkheid te scheppen in verband met de meerwaarde op verkoop van virtuele munten. Ter gelegenheid van een vraag, die werd gesteld of de meerwaarde die zal worden gerealiseerd op de verkoop van virtuele munten (o.a. Bitcoins) belastbaar zal zijn als diverse inkomsten op grond van art. 90, 1° WIB 92, neemt die dienst, in zijn jaarverslag 2017, volgend standpunt in:

“In de periode 2014-2016 werden regelmatig virtuele munten aangekocht. In 2017 zouden deze virtuele munten met een aanzienlijke meerwaarde verkocht worden. Het Hof van Cassatie definieert speculatie als volgt: “het inkopen van goederen met het risico er verlies op te lijden, maar met de verwachting, door ze weer te verkopen, er winst op te maken dankzij stijging van de marktwaarde”. Het is niet noodzakelijk dat de wederverkoop kort op de aankoop volgt. De rechtspraak legt de nadruk op het risicovol handelen in de hoop een voordeel te bekomen.

Samengevat gaat het bij speculatie om twee voorwaarden:

- De belastingplichtige moet op het ogenblik van de aankoop een belangrijk risico nemen; en
- De intentie om belangrijke winsten te realiseren moet duidelijk aanwezig zijn op datzelfde ogenblik.

De verrichtingen in casu zijn speculatief. Aan bovenvermelde voorwaarden is voldaan:

- In casu was er op het ogenblik van de aankoop van de virtuele munten een risico er verlies op te lijden. De NBB, FSM, EBA hebben in persberichten, veelvuldig overgenomen door de nationale pers, het publiek gewaarschuwd voor het risico verbonden aan virtuele munten. Een centraal controle-orgaan en aldus elk prudentieel toezicht ontbreken. Tevens geldt de bescherming door de overheid tot 100.000 € niet voor virtueel geld. Het gebrek aan controle op het handelsplatform houdt een belangrijk risico in.

- In casu was er reeds op het moment van de aankoop de anticipatie op de snelle waardestijging binnen korte termijn. Er is opzettelijk gekocht met de verwachting om na korte of langere termijn met winst te kunnen verkopen ten gevolge van de stijging van de marktwaarde.

De uitzondering voorzien in art. 90, 1° WIB 92, dat inkomsten behaald uit het normaal beheer van een privé-vermogen niet belastbaar zijn, betreft een uitzondering op de algemene regel.

De voorgelegde verrichtingen kunnen niet als normaal beheer van een privé-vermogen worden beschouwd. De toetsing met het beheer door een bonus pater familias kan niet worden doorstaan voor de voorgelegde dossiers gezien de hoogte van de geïnvesteerde bedragen, de frequentie van de aankopen, en het risico inherent aan de virtuele munten en de platforms waarop deze verhandeld worden.

De meerwaarde op de verkoop van virtuele munten wordt als diverse inkomsten aangemerkt op grond van art. 90, 1° WIB 92 gezien het speculatief karakter”¹⁹⁸.

¹⁹⁸ https://www.ruling.be/sites/default/files/content/download/files/jaarverslag_dvb_2017_nl.pdf.

26. Dat de zaak niet evident is bewijst het feit dat in de maand mei 2018 de rulingdienst een vragenlijst heeft verspreid die aanvragers moeten beantwoorden als ze een ruling over cryptomunten vragen. De antwoorden moeten de dienst in staat stellen om met kennis van zaken te oordelen over het belastingregime dat van toepassing is op meerwaarde(n) bij de verkoop of omzetting van cryptomunten. De bedoeling is uiteraard dat de belastingplichtige daarmee wel een duidelijk zicht heeft op de criteria die de rulingdienst hanteert.

Zoals terecht opgemerkt, zijn de (in totaal) zeventien vragen gelijkaardig aan de vragen die kunnen worden gesteld als men wil beoordelen of een bepaald inkomen moet worden gekwalificeerd als een beroeps-, een divers of een vrijgesteld inkomen¹⁹⁹. De vragen hebben dan ook betrekking op de klassieke criteria: de *oorsprong* van de cryptomunten de omvang van de geïnvesteerde middelen, het actieve of passieve gedrag van de investeerder, de opleiding en ervaring met cryptomunten en de beleggingstermijn²⁰⁰.

Zonder twijfel is het initiatief van de rulingdienst beter dan niks -wil zeggen beter dan luide stilte. Maar niettemin is de demarche qua rechtszekerheid wel voor kritiek vatbaar. Terecht merken auteurs op dat “Hoewel de belastingplichtige met die vragenlijst dan toch een duidelijk zicht krijgt op de criteria waarop de rulingdienst zijn beslissing zal baseren, blijft het onduidelijk welk gewicht de dienst aan elk criterium toekent en welke antwoorden nu juist de doorslag geven om bepaalde inkomsten te belasten of vrij te stellen”²⁰¹ en “Die huidige insteek van de rulingdienst lijkt moeilijk verzoenbaar met de vereiste van bestuurlijke gelijkheid. Want vele andere (zelfs vrij complexe en ingenieuze) beleggingsvormen worden in de praktijk quasi nooit als diverse inkomsten belast. De geschetste insteek lijkt dan ook vooral te zijn ingegeven door het 'buiten-traditionele' karakter van de beleggingsvorm, en door de hoge volatiliteit van de virtuele waarden.”

Zorgwekkend is dan ook de vaststelling van die auteurs -die overeenstemt met de praktijk- dat het uiteindelijk allicht aan de hoven en rechtbanken zal toekomen om definitief te oordelen over deze problematiek. “Heel vaak zal het debat dan ook uitmonden in feitelijke discussies over het al dan niet 'normale' of 'speculatieve' karakter van de belegging. Dergelijke discussies zijn vaak oeverloos, en ook de subjectieve mening van de rechter speelt dan een grote rol. De vraag rijst of een wet die met zo'n grote grijze zone is behept, nog wel een wet is. Want als uit de omstandigheden blijkt dat de (voorgehouden) toepassing van een wet voor een bepaalde belastingplichtige onvoorzienbaar was, is er geen sprake van een kwalitatieve wet die als rechtsgrond voor de betwiste belastingheffing kan gelden”²⁰².

Nu, het logisch gevolg daarvan is dat een ingreep van de wetgever misschien nuttig zou kunnen zijn. Uiteraard, de precieze inhoud van dat specifieke stelsel is vooral een beleidskwestie. Het gaat tenslotte om duidelijke, geobjectiveerde en meetbare criteria. Daarvoor is het niet nodig het bestaande onderscheid tussen beroeps-, diverse en niet-belastbare inkomsten af te schaffen. Maar eenvoudiger en niet minder billijk is een uniform

¹⁹⁹ Z. M. DELANOTE en P. SMEYERS, “Belasting van cryptomunten: rulingdienst doet poging om meer duidelijkheid te scheppen”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 20.

²⁰⁰ Z. <https://www.ruling.be/nl/downloads/vragenlijst-cryptomunten>.

²⁰¹ M. DELANOTE en P. SMEYERS, o.c., p. 3.

²⁰² *Ibid.*, p. 4. Over de noodzakelijke voorzienbaarheid van een wet, zie b.v. *Fisc. Act.* 2011, 31/1.

stelsel waar los van de omstandigheden de inkomsten uit crypto-beleggingen worden belast aan een vast tarief²⁰³.

Daarbij rijst een pertinente en interessante vraag op: is het wel opportuun al belasting te heffen bij elke omzetting van cryptomunten of bij elke verkoop tegen een andere cryptomunt (zoals de rulingdienst art. 90 1° WIB 92 klaarblijkelijk interpreteert)? Uitgangspunt van die vraag is de vaststelling dat, tenslotte, “in dat geval louter *virtuele* inkomsten belast worden, want een effectief inkomen is er pas als de in ruil verkregen cryptomunten op hun beurt verkocht worden. Zeker gelet op de hoge volatiliteit van de virtuele munten, is het helemaal niet zeker dat die virtuele inkomsten ooit effectief zullen kunnen worden geïnd”²⁰⁴.

Vandaar wordt dan ook voorgesteld dat het “Beleidsmatig (...) verdedigbaar [is] om het belastbaar tijdstip te koppelen aan het ogenblik waarop het *einddoel* van de beleggingsbeslissing wordt bereikt, d.w.z. (in de regel) bij de terugkeer naar de reële (euro-) wereld”²⁰⁵.

27. Het besluit kan dus zijn dat inzake BTW het recente verschijnsel van de cryptomunt opgevangen kan worden met de bestaande wettelijke regels. Daartegen is inzake inkomstenbelastingen de aangelegenheid minder evident. Aangezien de vaststelling dat tot nu toe blijkbaar fundamentele controverses zich niet lang hebben voorgedaan, volstaan misschien louter administratieve preciseringen op dit punt²⁰⁶. Maar anderzijds bestaan toch een aantal onzekerheden en noch rechtspraak noch rechtsleer en zelfs niet het Hof kunnen op zich (zoals vaak) voor rechtszekerheid zorgen *in fiscalibus*. Dus, in coherentie met wat supra werd geponeerd omtrent de urgentie van een financieel rechtelijk regulering, is het op fiscaalrechtelijk gebied misschien raadzaam wettelijk in te grijpen.

4) Besluit (voorlopig)

35. Samenvattend schijnt ons de situatie van de cryptomunt en de behoefte aan een (noodzakelijke) ingreep van de wetgever in België volgende:

- **in economisch perspectief:** als middel tot opslag van waarde ontbreekt het de cryptomunt aan voldoende soliditeit.

- **in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief:** het is aan te nemen dat cryptomunten verbintenisrechtelijk wel kunnen dienen voor de betaling van een schuld; maar het schijnt wel nuttig verschillende juridische knopen door te hakken en een toekomstvisie te onderbouwen die wettelijk verankerd wordt voor alle justitiabelen. Een tussenkomst van de wetgever om een grotere rechtszekerheid te scheppen is misschien niet overbodig.

- **in financieel regulerend perspectief:** In afwachting van een meer coherente regulering voor de gehele Europese Unie, lijdt het geen twijfel dat ook gerichte initiatieven van de lidstaten het geschetste juridisch vacuüm stap voor stap kunnen doen afnemen²⁰⁷. Behoudens een

²⁰³ Z. eveneens, mutatis mutandis, M. DELANOTE en P. SMEYERS, o.c., p. 4.

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ B. SPRINGAEL, “Bitcoins: het virtuele goud?”, *TFR* 2014, 760-763.

²⁰⁷ P. PAILLER, ‘Financement s’appuyant sur la mise en place de monnaies alternatives’, in J.-M. MOULIN, *Droit de la finance alternative*, Brussel, Bruylant, 2017, 199.

commercialiseringsverbod uit 2014 en de meervoudige waarschuwingen vanwege de NBB en de FSMA, bleef de Belgische wetgever stilzitten. Nochtans staat het vast dat rechtszoekenden zoals beleggers en zakenlieden, net meer nood hebben aan een sluitend wettelijk kader.

- **in goederenrechtelijk perspectief:** Het is noodzakelijk dat het Belgisch goederenrecht ook aan deze virtuele goederen en technieken een wettelijke omkadering biedt en dat ter zake rechtszekerheid wordt verschaft.

- **in strafrechtelijk perspectief:** Het verdient aanbeveling dat de Belgische wetgever bij het ontwerpen van een regulerend kader voor virtuele munteenheden ook de strafbaarstelling mee onder de loep neemt.

- **in fiscaalrechtelijk perspectief:** inzake BTW kan het recente verschijnsel van de cryptomunt opgevangen worden met de bestaande wettelijke regels. Daartegen is inzake inkomstenbelastingen de aangelegenheid minder evident. In coherentie met wat supra werd geponeerd omtrent de urgentie van een financieel rechtelijk regulering, is het op fiscaalrechtelijk gebied misschien eveneens raadzaam wettelijk in te grijpen.

La Cour, son parquet et son Barreau ont rendu le 15 décembre dernier un vibrant hommage à Monsieur le premier président Pierre Marchal, qui nous a quittés le 12 septembre dernier.

Sous des dehors réservés voire distants, en tous les cas discrets, Monsieur le premier président Marchal, qui fut à la tête de la Cour pendant près de six années, était un homme, un juriste, un magistrat aux multiples facettes. Comme le rappelait monsieur le premier président chevalier de Codt dans l'émouvant hommage qu'il lui consacra, le premier président Marchal, tout au long de sa carrière, avait éprouvé naturellement de l'amour pour le bien et l'honneur de sa patrie, et peu d'attrait pour ce qu'on appelle la gloire. Il considérait les honneurs avec un certain détachement, assurément fruit de ses convictions philosophiques.

Ce brillant magistrat naquit à Nieuport le 26 juillet 1933. Obtenant avec distinction son doctorat en droit le 30 juin 1956, complété par une licence en notariat, il fut successivement avocat aux barreaux de Bruxelles et de Furnes, avant d'être nommé substitut du procureur du Roi à Tournai et, en novembre 1970, auditeur du travail à Tournai. Il rejoignit ensuite la cour d'appel de Mons, où il exerça les fonctions d'avocat général. Il fut installé à la Cour comme conseiller le 22 mars 1982, avant d'en devenir le président en février 1990 et le premier président en décembre 1997.

Bilingue légal mais aussi plurilingue, il traitait avec haut degré de perfection les dossiers qui lui étaient soumis et exerçait ses talents de juriste et de magistrat dans les réflexions menées par les chambres pénales d'abord, civiles et sociales ensuite, qu'elles soient saisies de l'examen de pourvois en néerlandais ou en français.

Professionnel engagé, attentif au devenir de la magistrature, il fut président du Conseil de la formation des magistrats, précurseur de l'actuel Institut de formation judiciaire. Son autorité et son imagination créatrice ont permis de jeter les bases d'un programme à long terme, capital pour la qualité de la justice rendue dans notre pays.

Le procureur général émérite baron du Jardin l'avait décrit en des mots choisis lors de la remise en juin 2003 du Liber Amicorum consacré au premier président Marchal: « Il avait le port altier, mais sans hauteur, alors qu'il était un homme des cimes, son élégance n'était pas que vestimentaire, il avait aussi l'élégance du verbe, celle du style et celle de l'intelligence, il pensait, comme Figaro, que 'ce qui ne vaut pas la peine d'être dit, doit être chanté ».

Nous garderons le souvenir vivace d'un grand premier président.

Le 27 décembre 2017, Monsieur le Président de section émérite René Rauws nous a quitté, décédé à près de 91 ans. En juillet 1951, il obtint son diplôme de docteur en droit et, le 26 novembre de cette même année, il fut inscrit sur la liste des stagiaires du barreau d'Anvers. Inscrit au tableau de l'Ordre des avocats le 21 novembre 1955, c'est quelques jours plus tard seulement, à sa demande, qu'il est omis de ce tableau. Il fait ensuite le choix d'une carrière administrative pendant une quinzaine d'année. Lors de la création des juridictions du travail, il est immédiatement nommé conseiller à la cour du travail de Bruxelles et, 4 ans plus tard, élu président de chambre de la nouvelle cour du travail d'Anvers. Le 26 juin 1980, il prêta serment en qualité de conseiller à la Cour de cassation et, le 29 décembre 1989, il fut nommé juge suppléant à la Cour de Justice Benelux. Quelques années plus tard, le 27 mai 1991, le conseiller Rauws est désigné président de section.

Nous pouvons décrire monsieur le Président de section Rauws comme un homme calme, pondéré, et d'un commerce agréable. Il disposait aussi d'un esprit clair et critique et avait le don de rendre simples les affaires les plus compliquées. Il consacrait énormément de soin à la forme des arrêts provenant de sa plume et fut, des années durant, un fidèle collaborateur du Rechtskundig weekblad, en s'occupant des rubriques « droit du travail » et « droit social ». Il était admiré pour la perspicacité avec laquelle il parvenait à choisir les décisions les plus intéressantes à publier ainsi que pour sa connaissance étendue du droit qui trouvait son expression dans les annotations qu'il rédigeait.

René Rauws était un fervent amateur de musique et sa préférence allait aux compositions classiques. C'était un homme d'une grande érudition et l'on peut dire que rien dans le monde de la littérature ne lui était étranger.

La Cour a perdu un grand magistrat.

Pour le Roi, je requiers qu'il plaise à la Cour poursuivre ses travaux au cours de la nouvelle année judiciaire.

Sommaire

Introduction.....	2
I. FISCALITÉ TRANSFRONTALIÈRE: OBJECTIF, FONDEMENTS, APPORTS DE LA COUR.- APERÇU GÉNÉRAL.....	3
A. La double imposition est une conséquence de l'exercice concurrent des souverainetés nationales.....	3
B. La prévention de la double imposition est le fruit d'une renonciation à l'exercice de la souveraineté nationale.....	4
C. La renonciation à la double imposition doit cadrer avec l'équilibre des pouvoirs constitutionnels.....	6
1) Fondement légal.....	6
2) La régularité du droit conventionnel dérivé d'origine administrative.....	7
3) Le pouvoir d'interprétation des conventions préventives de double imposition.....	11
D. Les limites de la souveraineté fiscale dans le traitement différencié des contribuables.....	14
1) Les limites imposées par l'interdiction de discrimination et le respect des libertés fondamentales de l'Union européenne.....	14
2) Les bases minimales forfaitaires d'imposition.....	16
3) Les abattements personnels.....	20
II. CONSIDÉRATIONS INCIDENTES SUR LA <i>BRUSSELS INTERNATIONAL BUSINESS COURT</i> ET SUR LES CRYPTO-MONNAIES.....	27
A. La <i>Brussels International Business Court</i>	27
1) Présentation.....	27
a. Notion.....	27
b. Organisation.....	27
c. Compétence.....	30
d. Procédure.....	30
e. Pourvoi en cassation.....	31
2) Avis du Conseil supérieur de la justice.....	31
a. L'avant-projet in globo.....	31
b. Le pourvoi en cassation.....	32
3) Commentaire.....	32
a. Le pourvoi en cassation.....	33
(i) Contrôle formel.....	33
(ii) Contrôle de légalité.....	36
(iii) Emploi de la langue anglaise devant la Cour.....	37
b. L'avant-projet in globo.....	41
4) Conclusion.....	46

B. ENKELE BEDENKINGEN OMTRENT DE CRYPTOMUNT.....	49
1) Introductie	49
2) De cryptomunt geconceptualiseerd - Begrip	50
3) De cryptomunt onder verschillenden aspecten	53
a. De cryptomunt in economisch perspectief.....	53
b. De cryptomunt in monetairrechtelijk en verbintenisrechtelijk perspectief	54
c. De cryptomunt in financieel regulerend perspectief.....	55
d. De cryptomunt in goederenrechtelijk perspectief.....	57
e. De cryptomunt in strafrechtelijk perspectief.....	59
f. De cryptomunt in fiscaalrechtelijk perspectief	61
(i) BTW.....	61
(ii) Inkomstenbelasting	63
4) Besluit (voorlopig)	68