

Conférence CRELAN

12 novembre 2024

**« Pêle-mêle de nouveautés législatives et
d'évolutions jurisprudentielles
en matière de fiscalité directe
et de principes généraux du droit fiscal »**

-

Sabine Garroy et Aymeric Nollet
Professeurs ULiège (*Tax Institute*)

Plan de la conférence

Droit fiscal matériel - Nouveautés récemment adoptées et autres réformes envisagées en matière d'IPP et d'ISOC:

- Fiscalité immobilière
- Fiscalité des familles
- Fiscalité des entreprises (PME, grandes entreprises, multinationales...)

Droit fiscal procédural et Principes généraux du droit fiscal – Evolutions et dégradations des relations avec l'administration:

- Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements
- Délais d'imposition (et d'investigation) et mécanisme d'astreinte (IR-TVA)
- Droit de visite des agents du fisc (limites exactes) (IR-TVA)
- Mesures anti-abus *spécifiques* (54 et 344 § 2) et *générale* (344 § 1 CIR)
- Principe de « confiance légitime » envers l'administration fiscale

Droit fiscal matériel

-

Nouveautés récemment adoptées et réformes actuellement envisagées

Fiscalité immobilière

- Plan
 - PV immobilière professionnelle - art. 41 CIR
 - « 270 MLH »
 - Les points de la « super-note »

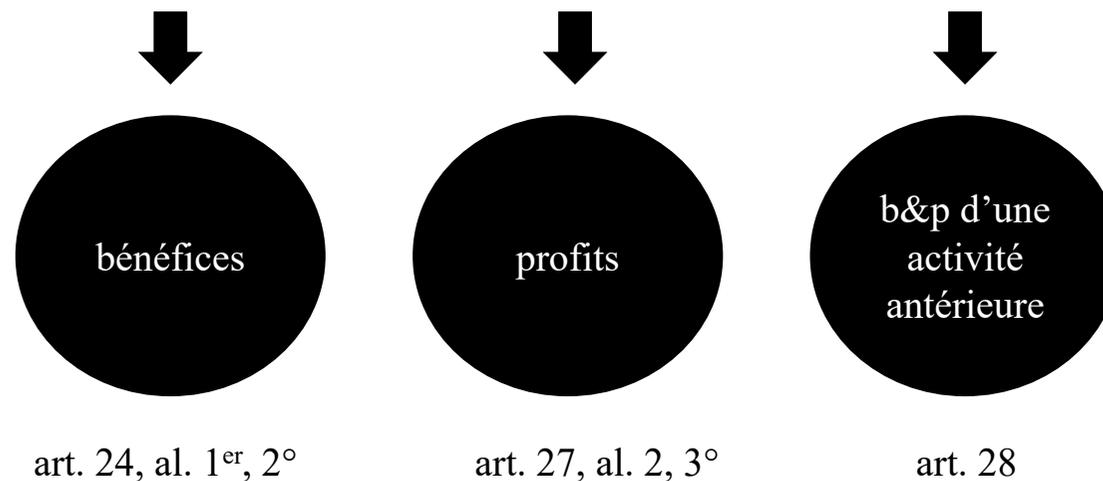
Fiscalité immobilière (1)

- Aliénation de biens immobiliers – deux hypothèses
 - A. immeuble affecté à l’activité professionnelle du vendeur
 - Immeuble, siège de l’activité professionnelle
 - Immeuble, bien d’investissement mis en location
 - B. immeuble, stock pour le « marchand de biens »



Fiscalité immobilière (1)

- A. Immeuble affecté à l'activité professionnelle du vendeur
 - « plus-value professionnelle »
 - Imposition possible à trois titres



Fiscalité immobilière (1)

- A. Immeuble affecté à l'activité professionnelle du vendeur
 - Qu'est-ce qu'un actif professionnel ?
 - Il ne suffit pas que l'immeuble soit utilisé dans le cadre de l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable
 - Conditions de l'article 41 CIR
 - 1° Soit immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif
 - » Contribuables « tenant une comptabilité » -> en partie double (Com.I.R., n° 41/5)
 - 2° Soit immobilisations ou partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement
 - » Contribuables « ne tenant pas une comptabilité » -> simplifiée (Com.I.R., n° 41/6)

Fiscalité immobilière (1)

- A. Immeuble affecté à l'activité professionnelle du vendeur

- 2001

- Achat et mise en location de 40 appartements & studios
- 1 million €
- Emprunt hyp.

} *Quid des revenus locatifs ?*

- 2011

- Apport en société
- 7 millions €

} *Quid de la plus-value ?*



Fiscalité immobilière (1)

- A. Immeuble affecté à l'activité professionnelle du vendeur
 - Les revenus locatifs :
 - Avoirs affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire
 - Revenus immobiliers => revenus professionnels (art. 37 CIR)

 - La plus-value :
 - A-t-on affaire à un actif professionnel (art. 41 CIR) ?
 - Actifs non comptabilisés et aucun amortissement => NON
 - Plus-value non taxable comme revenu professionnel (Com.I.R., n° 41/4)

 - Revenus divers comme alternative (cf. Gand, 9 octobre 2018)?
 - NON répond la Cour de cassation (**Cass., 29 janvier 2021**)
 - Application de la « théorie de la contrainte »

 - Conséquence: la plus-value n'est pas taxable

Fiscalité immobilière (1)

- B. Immeuble, stock pour le « marchand de biens »
 - La solution dégagée *supra* concernait une affaire dans laquelle le contribuable n'avait pas une activité habituelle d'achat et de vente d'immeubles
 - Le contribuable dont l'activité lucrative habituelle consiste à acheter et vendre des immeubles, s'expose à voir le produit de son activité être imposé comme recettes au titre de profits (art. 27 CIR)
 - >< Imposition des PV réalisées sur des actifs affectés à l'activité professionnelle
 - -> Imposition du **profit de l'activité lucrative habituelle du contribuable**

Fiscalité immobilière (2)

- Problématique double:
 - 1) Difficulté pour le fisc de détecter les cas dans lesquels les locataires utilisent le bien loué pour l'exercice de leur profession
 - 2) Bailleur trompé par son locataire...
 - Contrat de bail: interdiction de toute utilisation professionnelle du bien loué
 - Pratique: le locataire déduit tout ou partie du loyer payé au titre de frais professionnels

...avec des répercussions sur sa situation fiscale à la clé:

 - Taxation sur la base des loyers réels nets versus RC indexé majoré de 40%
- Réactions législatives (à partir de l'exercice d'imposition 2024) :
 - 1) Nouvelle obligation de rapportage (nouvel art. 307, § 2/2, du CIR)
 - 2) Nouveau rejet de frais ou DNA (nouvel art. 53, 33°, du CIR)

Fiscalité immobilière (2)

- Art. 307, § 2/2, du CIR :
 - « *Lorsque le contribuable est locataire d'un bien immobilier ou titulaire d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier à l'exception du bien immobilier donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou un droit étranger équivalent limitant les fermages, et affecté à des fins agricoles ou horticoles, et que le contribuable est une personne morale qui est tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus ou est une personne physique qui déduit tout ou partie des indemnités locatives pour ce bien immobilier ou des indemnités pour la constitution ou la cession de ce droit comme frais professionnel réels, la déclaration doit inclure une annexe contenant les informations suivantes (...)*
 - *Le présent paragraphe n'est pas applicable aux indemnités locatives et aux indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immeuble qui sont liées à des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti établi sur le territoire de la Communauté au sens de l'article 1er, § 2, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ou en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein, pour lesquelles, conformément au Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ou toute autre disposition légale ou réglementaire applicable à l'assujetti, une facture ou un document en tenant lieu a été établi. »*

Fiscalité immobilière (2)

- Les contribuables suivants doivent joindre l'annexe n° 270 MLH à leur déclaration à l'impôt sur les revenus:
 - est une personne physique qui déduit à titre de frais professionnels réels tout ou partie des indemnités locatives pour ce bien immobilier.

OU

- est locataire d'un bien immobilier ou est titulaire d'un droit réel d'usage (emphytéose, superficie, **usufruit**, servitude, etc.) sur un bien immobilier,

ET

- est une personne morale tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus

Fiscalité immobilière (2)

- Art. 307, § 2/2, du CIR:
 - *« Lorsque le contribuable est locataire d'un bien immobilier ou titulaire d'un droit de superficie, d'un droit d'emphytéose ou d'un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier à l'exception du bien immobilier donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou un droit étranger équivalent limitant les fermages, et affecté à des fins agricoles ou horticoles, et que le contribuable est une personne morale qui est tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus ou est une personne physique qui déduit tout ou partie des indemnités locatives pour ce bien immobilier ou des indemnités pour la constitution ou la cession de ce droit comme frais professionnel réels, la déclaration doit inclure une annexe contenant les informations suivantes (...)*
 - *Le présent paragraphe n'est pas applicable aux indemnités locatives et aux indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immeuble qui sont liées à des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti établi sur le territoire de la Communauté au sens de l'article 1er, § 2, 2°, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ou en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein, pour lesquelles, conformément au Code de la taxe sur la valeur ajoutée, à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ou toute autre disposition légale ou réglementaire applicable à l'assujetti, une facture ou un document en tenant lieu a été établi.*

Fiscalité immobilière (2)

- Exceptions (=> pas de formulaire 270 MLH requis) :
 - Si personne physique qui ne déduit pas ses indemnités (pas applicable)

 - Si indemnités locatives liées à des « livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti établi dans l’EEE pour lesquelles une facture ou un document en tenant lieu a été établi au sens de la législation TVA »
 - Voy. Avis du 2 octobre 2024 - Article 307, §2/2, CIR 92 – Annexe 270 MLH – Dispense - « Autre document tenant lieu de facture » : Précisions

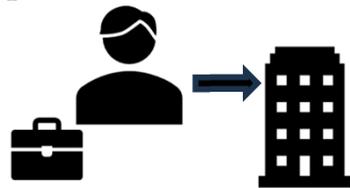
 - Si le bien immobilier en question est donné en location conformément à la législation sur le bail à ferme

Fiscalité immobilière (2)

- Art. 53, 33° du CIR: non déductibilité lorsque :
 - a) Obligation de rapportage non respectée
 - OU
 - b) Contrat de bail enregistré gratuitement (161, 12°, a) ou b) C. enr.)
 - Sauf si ce bien immobilier est loué par le contribuable dans le seul but de loger un ou plusieurs travailleurs ou dirigeants d'entreprise et, le cas échéant, leur famille en vertu d'une obligation légale ou contractuelle
 - Loyer déductible SSI formulaire 270 MLH
 - Si le bien est loué par le travailleur ou par le dirigeant pour respecter une obligation contractuelle
 - Loyer non déductible (Q. parl., n° 1989, Van Quickenborne, 26 mars 2024)

Fiscalité immobilière (2)

Résidence secondaire
nécessitée par des raisons
pros



Contrat de bail



Location non
professionnelle



Domicile fiscal



Fiscalité immobilière (2)

Avant la réforme, *quid?*

- Administration :
 - déduction dans le chef du locataire
 - taxation sur la base des loyers réels nets dans le chef du bailleur

- Jurisprudence (cf. Bruxelles, 23 mai 2007, n° 2004/AR/915) :
 - déduction dans le chef du locataire (location nécessaire à l'exercice de l'activité professionnelle)
 - taxation sur la base du revenu cadastral dans le chef du bailleur (utilisation à des fins d'occupation privée)

Fiscalité immobilière (2)

Depuis la réforme, *quid?* (cf. circ. 2024/C/29)

- Hypothèse 1: bail enregistré
 - Locataire: non déductibilité des frais
 - Interdiction de déduction pour des contrats de bail enregistrés gratuitement (cf. art. 53, 33° b) CIR)
 - Bailleur : taxation sur la base du RC indexé majoré de 40%
 - Affectation privée par le locataire

Fiscalité immobilière (2)

Depuis la réforme, *quid?* (cf. circ. 2024/C/29)

- Hypothèse 2: bail non enregistré
 - Locataire: possible déductibilité des frais
 - Interdiction de déduction pour des contrats de bail enregistrés gratuitement pas d'application
 - Loyer professionnel déductible, pour autant qu'il soit satisfait à l'article 49 du CIR et que l'annexe 270 MLH soit jointe à sa déclaration à l'IPP
 - Bailleur : taxation sur la base des loyers réels nets
 - On considère que l'affectation (pourtant inchangée) donnée par le locataire est désormais professionnelle (!)



Service Public
Fédéral
FINANCES
FISCALITÉ

N° 270 MLH

Vos données d'identification :

Nom :¹ Prénom :¹
 Dénomination :²
 Numéro national ou numéro d'identification du registre d'attente ou de la Banque-Carrefour des Entreprises :

Annexe à joindre à la déclaration à l'impôt sur les revenus par le locataire d'un bien immobilier ou le titulaire d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier (art. 307, § 2/2, CIR 92)

EXERCICE D'IMPOSITION 20...

(Exercice comptable du au)²

Données d'identification du (des) loueur(s) ou de la (des) personne(s) concédant le droit réel d'usage (emphytéose, superficie, usufruit, servitude, etc.) :

(Veuillez mentionner les informations demandées pour chaque personne concernée. À partir de la troisième personne, veuillez joindre les données d'identification dans une annexe au présent document.)

Données d'identification de la personne 1 :

Nom :¹ Prénom :¹
 Dénomination :²
 Numéro national ou numéro d'identification du registre d'attente ou de la Banque-Carrefour des Entreprises :

 Rue : Numéro : Boîte :
 Commune : Code postal : Pays :

Données d'identification de la personne 2 : (si d'application)

Nom :¹ Prénom :¹
 Dénomination :²
 Numéro national ou numéro d'identification du registre d'attente ou de la Banque-Carrefour des Entreprises :

 Rue : Numéro : Boîte :
 Commune : Code postal : Pays :

Données relatives au bien immobilier :
Adresse du bien immobilier :

Rue : Numéro : Boîte :
 Commune : Code postal : Pays :

A. LOCATION D'UN BIEN IMMOBILIER BÂTI	Montant
Montant des indemnités locatives ³ pour le bien immobilier mentionné ci-avant qui, au cours de la période imposable concernée :	
- a été payé ou attribué : euros
- a été déduit à titre de frais professionnels (réels) : ⁴ euros
B. LOCATION D'UN BIEN IMMOBILIER NON BÂTI	Montant
Montant des indemnités locatives ³ pour le bien immobilier mentionné ci-avant qui, au cours de la période imposable concernée :	
- a été payé ou attribué : euros
- a été déduit à titre de frais professionnels (réels) : ⁴ euros
C. INDEMNITÉS POUR UN DROIT RÉEL D'USAGE (EMPHYTÉOSE, SUPERFICIE, USUFRUIT, SERVITUDE, ETC.) SUR UN BIEN IMMOBILIER	Montant
Montant des indemnités pour un droit réel d'usage (emphytéose, superficie, usufruit, servitude, etc.) ⁵ pour le bien immobilier mentionné ci-avant qui, au cours de la période imposable concernée :	
- a été payé ou attribué : euros
- a été déduit à titre de frais professionnels (réels) : ⁴ euros

CERTIFIÉ EXACT, (date)

.....
(signature)

³ Par indemnités locatives, on entend le loyer et les avantages locatifs accordés au loueur.

⁴ Ce montant doit être mentionné par des personnes assujetties à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des non-résidents (personnes physiques), à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents (sociétés). Les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents (personnes morales) ne doivent pas mentionner ce montant. Mentionnez ici uniquement les frais professionnels (réels) relatifs aux indemnités locatives ou aux indemnités pour un droit réel d'usage qui ont été payées ou attribuées au cours de la période imposable concernée pour le bien immobilier en question.

⁵ Les redevances proprement dites pour ce droit réel d'usage ainsi que tous les autres avantages accordés en vertu de ce droit réel d'usage au cédant du droit. Vous ne pouvez pas reprendre ici les amortissements sur le droit d'usage.

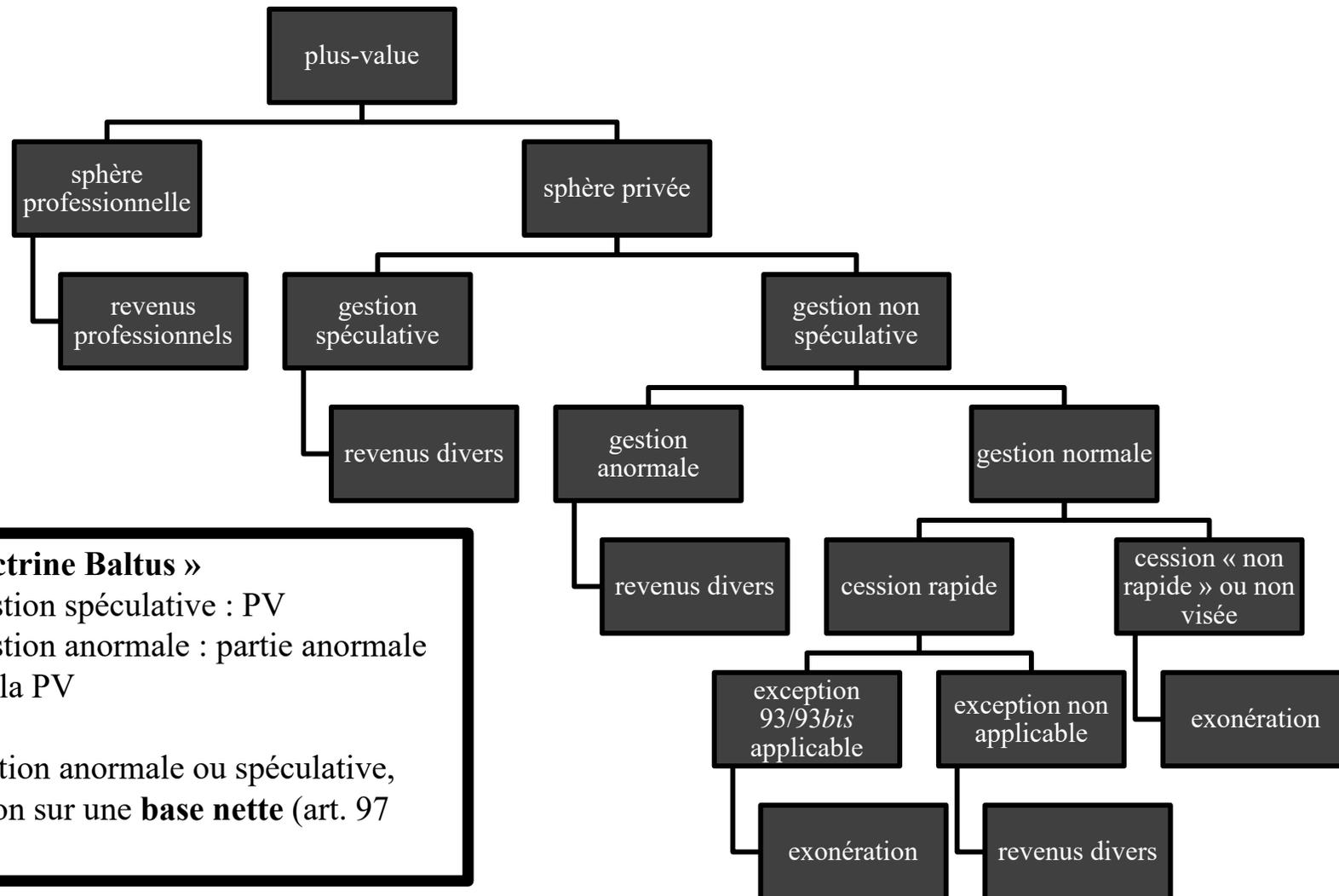
¹ À compléter uniquement pour/par des personnes physiques.

² À compléter uniquement pour/par des personnes morales.

Fiscalité immobilière (3)

- Super-note
 - Suppression de la formalité 270 MLH (!)
 - Suppression de la déduction ordinaire d'intérêts (fédéral)
 - Révision de la base imposable pour la taxation d'un revenu immobilier
 - Maintien de l'exonération fédérale pour l'habitation propre (art. 12, § 3 CIR)
 - Réexamen de la taxation des PV sur une habitation non propre (pour + de sécurité juridique)
 - Rappel (voy. slide suivante)

Focus plus-values immobilières



Fiscalité des familles

- Plan
 - Barème IPP
 - Quotient conjugal
 - Quotité exemptée d'impôt (QEI)
 - Majorations pour personnes à charge
 - Pensions alimentaires

Barème IPP

Système actuel		Système proposé	
Tranche de revenus	Taux d'imposition	Tranche de revenus	Taux d'imposition
de 0,01 EUR à 15.820,00 EUR	25 p.c.	de 0,01 EUR à 16.000,00 EUR	25 p.c.
de 15.820,00 EUR à 27.920,00 EUR	40 p.c.	de 16.000,00 EUR à 21.000,00 EUR	35 p.c.
de 27.920,00 EUR à 48.320,00 EUR	45 p.c.	de 21.000,00 EUR à 30.000,00 EUR	40 p.c.
Au-delà de 48.320,00 EUR	50 p.c.	Au-delà de 30.000,00 EUR	45 p.c.

Barème IPP – application pour 60.000 euros

Système actuel			Système proposé		
Tranche de revenus	Taux d'imposition	Calcul	Tranche de revenus	Taux	Calcul
de 0,01 EUR à 15.820,00 EUR	25 p.c.	3955	de 0,01 EUR à 16.000,00 EUR	25 p.c.	4000
de 15.820,00 EUR à 27.920,00 EUR	40 p.c.	4840	de 16.000,00 EUR à 21.000,00 EUR	35 p.c.	1750
de 27.920,00 EUR à 48.320,00 EUR	45 p.c.	9180	de 21.000,00 EUR à 30.000,00 EUR	40 p.c.	3600
Au-delà de 48.320,00 EUR	50 p.c.	5840	Au-delà de 30.000,00 EUR	45 p.c.	13500
Total		23815	Total		22850

Quotient conjugal

- Art. 87 et 88 du CIR

QUAND?	<ul style="list-style-type: none"> • Hyp. 1. Pas de revenu professionnel pour 1 des 2 (art. 87 du CIR) • Hyp. 2. Revenu professionnel pour 1 des 2 < 30% total revenus professionnels des 2 conjoints (art. 88 du CIR)
COMBIEN?	= MAX 30% total revenus professionnels des 2 conjoints plafonné à 13.050 € (E.I. 2025) – (le cas échéant) revenu professionnel du destinataire du QC (art. 88 du CIR)



Proposition: suppression pour les non-retraités

QEI & personnes à charge

- Généralités
 - Art. 131 du CIR
 - 10.570 € (E.I. 2025)
 - + 1.920 € (E.I. 2025) si contribuable atteint d'un handicap
 - Art. 132 du CIR – suppléments pour personnes à charge
 - Art. 133 du CIR – mesures additionnelles pour le contribuable isolé
 - Voy. tableau *slide suivant*

QEI & personnes à charge

Situation	Montant (E.I. 2025)	Base légale (CIR)
Minimum exonéré de base	10.570 €	131
1 enfant à charge	+ 1.920 €	132
2 enfants à charge	+ 4.950 €	
3 enfants à charge	+ 11.090 €	
4 enfants à charge	+ 17.940 €	
Par enfant supplémentaire au-delà de 4	+ 6.850 €	
Enfant de < 3 ans pour lequel on ne déduit pas de frais de garde (par enfant concerné)	+ 720 €	
Personne (ascendant/collatéral de 65 ans et + à charge (<i>qui est dans une situation de dépendance</i>))	+ 5.770 €	
Pour tout autre personne à charge	+ 1.920 €	
Parent isolé avec enfant(s) à charge + coparenté fiscale	+ 1.920€	133 al. 1 ^{er}
Parent isolé avec enfant(s) à charge et des revenus limités	+ 1.200 € MAX	133 al. 2 et 3

QEI & personnes à charge

- Comment se calculent l'impôt dû et l'exonération d'impôt pour QEI?
 - Processus par étapes (voy. illustration *infra*)
 - 1) Impôt dû sur le revenu global
 - 2) Montant des quotités exemptées d'impôt
 - 3) Montant d'impôt exonéré
 - 4) Imputation du montant d'impôt exonéré sur l'impôt dû globalement

QEI & personnes à charge

- Comment se calculent l'impôt dû et l'exonération d'impôt pour QEI?
 - Processus par étapes (voy. illustration *infra*) – attention

1) Impôt dû sur le revenu global	3) Impôt exonéré (sur la QEI)
Art. 130 CIR	Art. 134 CIR
<ul style="list-style-type: none"> • 25 p.c. : de 0,01 EUR à 15.820,00 EUR; • 40 p.c. : de 15.820,00 EUR à 27.920,00 EUR; • 45 p.c. : de 27.920,00 EUR à 48.320,00 EUR; • 50 p.c. : à partir de 48.320,00 EUR. 	<ul style="list-style-type: none"> • 25 p.c. : de 0,01 EUR à 11.120,00 EUR; • 30 p.c. : de 11.120,00 EUR à 15.820,00 EUR; • 40 p.c. : de 15.820,00 EUR à 26.360,00 EUR; • 45 p.c. : de 26.360,00 EUR à 48.320,00 EUR; • 50 p.c. : à partir de 48.320,00 EUR.

QEI & personnes à charge

- Ex: *contribuable isolé sans personne à charge dont la base imposable constituée de revenus professionnels s'élève à 19.810 €.*
 - 1) Impôt dû sur le revenu global
 - $(15.820 \times 25\% = 3955) + [(19.810 - 15.820) \times 40\% = 1596] = 5.551 \text{ €}$
 - 2) Montant des quotités exemptées d'impôt
 - 10.570 €
 - 3) Montant d'impôt exonéré
 - $10.570 \text{ €} \times 25\% = 2.642,5 \text{ €}$
 - 4) Imputation du montant d'impôt exonéré sur l'impôt dû globalement
 - $5.551 - 2.642,5 = 2.908,5 \text{ €}$

QEI & personnes à charge

- Majoration de la QEI de base
- Majoration pour enfant à charge uniforme
 - Un enfant = un enfant
 - Quel montant?
 - Neutralité budgétaire de la réforme

Pensions alimentaires

- Conditions
 1. Paiement en exécution d'une obligation alimentaire résultant de la loi – état de besoin
 2. Justification par des documents probants
 3. Ménage distinct
 - Appréciation au moment du paiement
 4. Régularité des rentes (sauf rentes capitalisées)

Pensions alimentaires

- Régime fiscal
 - Déduction des revenus du débirentier à concurrence de 80% (art. 104, 1^o, du CIR)
 - Taxation dans le chef du crédientier à concurrence de 80% (art. 99 du CIR)



Les rentes alimentaires ne doivent jamais être reprises dans la déclaration du parent qui a l'enfant à charge. Le cas échéant, le crédientier est un enfant, qui sera peu probablement taxé

=> **coût budgétaire** important de ce régime

Pensions alimentaires

- Proposition : « défiscalisation »
 - Plus de taxation dans le chef du crédientier
 - Plus de déduction dans le chef du débirentier

Fiscalité des entreprises

- Plan :
 - ATN voiture et intervention personnelle du travailleur : clap de fin pour la saga Fortis ?
 - Critère de taille - Notion PME - majoration pour tenir compte de l'inflation et régime transitoire (avis CNC)
 - Taux réduit ISOC - condition de rémunération minimale (super-note)
 - PV sur actions (régime actuel et réforme envisagée dans super-note)
 - RDT (régime actuel et réforme envisagée dans super-note)
 - Spécificités pour les grandes entreprises
 - Nouvelle législation CFC
 - Taxation des multinationales (Pilier 2)
 - Rapport sur la durabilité (CSRD)
 - Co-operative Tax Compliance Programme

Fin de la saga Fortis?

- 2012 : possible octroi d'une voiture de société
 - méthode de travail encourageant à comprimer l'ATN via la déduction d'une série de dépenses personnelles liées à l'utilisation du véhicule : frais de carburant, notes de parking, factures de *car-wash* ...
- 2016 : pluie d'avis de rectification...
- Ensuite : litiges
 - *pro* fisc :
 - Civ. Anvers, 3 février 2021, 19/5258/A, www.monkey.be
 - Civ. Flandre orientale (division Gand), 2 avril 2021, 19/3453/A
 - *pro* travailleur :
 - Civ. Liège (division Liège), 20 mai 2021, n° 20/227/A, www.taxwin.be
 - **MAIS** réformé par Liège, 6 septembre 2024, rôle n° 2022/RG/1

Fin de la saga Fortis?

- Liège, 6 septembre 2024, rôle n° 2022/RG/1

« Lorsque, comme en l'espèce, l'employeur met gratuitement à la disposition de son employé un véhicule pour la réalisation de ses déplacements privés sans lui demander de contrepartie et lui accorde, de ce fait, un avantage de toute nature, mais ne lui accorde pas de « carte carburant » ni ne rembourse ses frais de carburant, il ne lui accorde en revanche aucun avantage relatif à la prise en charge de ses frais de carburant.

Dès lors qu'il ne lui attribue aucun avantage lié à la prise en charge de ses frais de carburant, il n'y a pas lieu de déduire les frais de carburant exposés par le travailleur pour ses déplacements privés du montant d'un avantage y relatif qui ne lui a pas été accordé. »

Fiscalité des entreprises – notion de PME

- Contexte : la Commission européenne a revu à la hausse les critères de taille pour les entreprises et les groupe pour tenir compte de la forte inflation des dernières années
- Transposition belge: loi du 28 mars 2024, *M.B.*, 4 avril 2024
- Concrètement:

	Avant	Maintenant
CA annuel HTVA	9.000.000	11.250.000
Total du bilan	4.500.000	6.000.000
Nombre de travailleurs	50	50

Fiscalité des entreprises – notion de PME

- Rappel (principe de cohérence ou effet différé)
 - Art. 1:24, § 2 CSA : « Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs. Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés »

Année 1	Année 2	Année 3	Année 4 ?
La société est petite 0 critère dépassé	1 critère dépassé	2 critères dépassés	Petite
La société est petite 0 critère dépassé	2 critères dépassés	2 critères dépassés	Grande
La société est grande 2 critères dépassés	1 critère dépassé	2 critères dépassés	Grande

Fiscalité des entreprises – notion de PME

- Attention : régime transitoire introduit par une loi du 15 mai 2024 (*M.B.*, 28 mai 2024)
 - Pour déterminer si une société est petite ou « grande » pour un exercice qui a commencé après le 31 décembre 2023:
 - Application des critères de taille majorés aux chiffres de l'exercice sur lequel portent les premiers comptes annuels à établir dont la date de clôture est située après le 31 décembre 2023.
 - Neutralisation de l'effet différé lors de cette clôture
 - => il n'est exceptionnellement pas nécessaire d'appliquer les critères de taille aux chiffres des deux exercices précédents

Fiscalité des entreprises – notion de PME

- Ex. 1: une société tient sa comptabilité par année civile.
 - Quelle est la taille d'une **grande société** pour l'exercice 2024 (1/01/2024-31/12/2024) ?
 - Examen des critères ajustés au **31/12/2024**
 1. nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : $60 > 50$ 
 2. chiffre d'affaires : $11.000.000 < 11.250.000$
 3. total du bilan : $5.000.000 < 6.000.000$ 
- => **petite société** pour l'exercice 2024

Fiscalité des entreprises – notion de PME

- Ex. 2: une société ne tient pas sa comptabilité par année civile
 - Quelle est la taille d'une **petite société** pour l'exercice allant du 1/04/2024 au 31/03/2025 ?
 - Examen des critères ajustés au **31/03/2024**
1. nombre de travailleurs occupés, en moyenne annuelle : $60 > 50$ 
 2. chiffre d'affaires : $11.350.000 > 11.250.000$ 
 3. total du bilan : $5.500.000 < 6.000.000$
- => **grande société** pour l'exercice 2024 

Fiscalité des entreprises – notion de PME

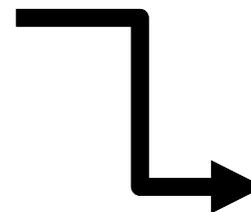
- Autres exemples et compléments:
 - Avis CNC 2024/07 du 11 septembre 2024 – Impact de la hausse des critères de taille pour les sociétés
- Attention:
 - Le régime transitoire pour les associations et fondations est formulé différemment (A.R. du 25 mai 2024, 7 juin 2024)
 - « *les règles énoncées aux articles 1:28, § 2, 1:29, § 2, 1:30, § 2, en 1:31, § 2, du Code des sociétés et des associations, ne sont pas applicables, et ce pour une seule fois, au premier exercice commençant après le 31 décembre 2023* »
 - On examinera les chiffres à la date de bilan du dernier exercice clôturé
 - Voy. Avis CNC 2024/08 du 11 septembre 2024 – Impact de la hausse des critères de taille pour les A(I)SBL et fondations

Taux réduit ISOC

- Taux ordinaire : 25%
 - Taux réduit de **20%** pour les PME - cas d'exclusions (art. 215, al. 3 CIR)
 - Sociétés « financières »
 - Sociétés « filiales »
 - Non-respect de la condition de rémunération minimale
 - Autres sociétés
 - Sociétés d'investissement
 - Sociétés immobilières réglementées
 - Organismes de financement de pensions
- } Pas applicable aux SC agréées

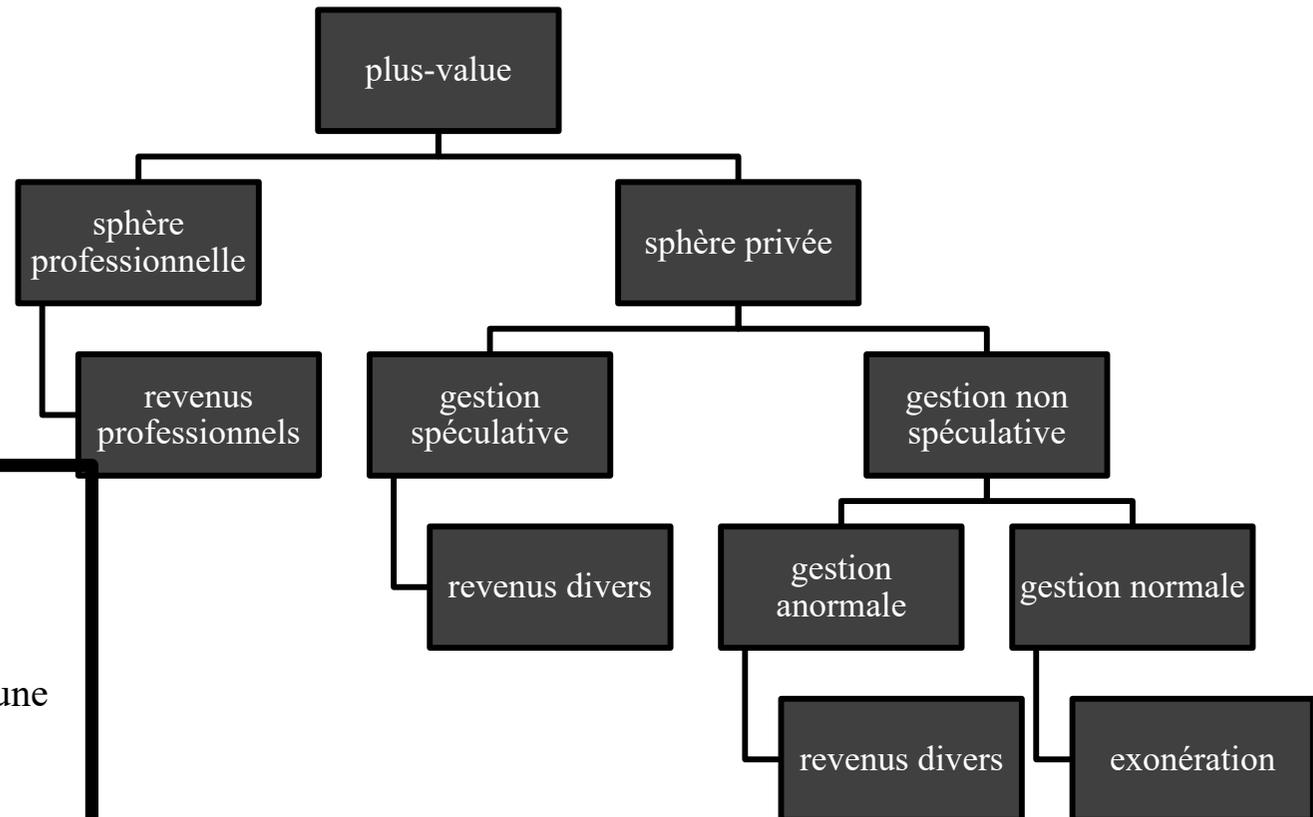
Taux réduit ISOC

- Non-respect de la condition de rémunération minimale
 - *Ratio legis* ?
 - Règle à respecter pour un dirigeant d'entreprise personne physique (art. 32 du CIR)
 - Rémunération =?
 - Rémunération minimale = 45.000 ou $X/2$ (si $X < 90.000$)
 - Attention: applicable à partir de la 5^e période imposable depuis la constitution (société « débutante » - art. 145/26 CIR)



Proposition :
45.000 -> 50.000 EUR
Montant indexé

Plus-values sur actions à l'IPP: régime actuel



Rejet de la « **Doctrine Baltus** »: « *Les revenus divers sont: (...) les plus-values sur actions ou parts (...)* » (art. 90, 9° CIR)

Si gestion anormale ou spéculative, taxation sur une **base brute** (art. 102 CIR)

MAIS

C. C°, n°124/2023 du 21 septembre 2023
Anvers, 17 septembre 2024

Plus-values sur actions à l'IPP: réforme envisagée

Projet d'introduction d'une taxation de 10% sur les plus-values réalisées sur des « actifs financiers »

- ⇒ « sans rétroactivité » ni en droit, ni en fait, en ce sens qu'elle ne s'appliquerait pas sur les plus-values dites « historiques », c'est-à-dire celles qui seraient réalisées après la date du 1^{er} janvier 2025 (envisagé comme date d'entrée en vigueur de cette nouvelle taxation) mais sur des actifs constitués avant cette date
- ⇒ déductibilité de tous les frais d'acquisition et de conservation des actifs, ainsi que des moins-values...
- ⇒ exonération sous la forme d'un abattement de base de 6.000 / 15.000 euros (?)
- ⇒ exemption pour la vente de participations « substantielles » (de plus de 5%) détenues par des actionnaires historiques dans des sociétés non cotées, et ce, jusqu'à 2,5 / 7,5 millions euros (?)
- ⇒ exemption pour les immobilisations financières cotées en bourse détenues depuis plus de 10 ans

+ annonce de lutte contre les « abus liés aux plus-values internes et aux 'shares deals' » via:

- la clarification de la notion de « gestion anormale du patrimoine privé » (art. 90, al. 1, 1^o et 9^o CIR)
- l'amélioration de la disposition anti-abus actuelle (générale? => art. 344, § 1, CIR)

NB: ces montages sont pourtant déjà combattus...

- pour les plus-values internes par voie d'*apport*: via 184, al. 4, CIR qui requalifie en partie les réductions de capital "post plus-value interne" en dividende)
- pour les plus-values internes par voie de *vente*: via 344, § 1, CIR (abus fiscal) cf. Anvers 17 octobre 2023

Déduction des RDT à l'ISOC: réforme envisagée

Rappel du régime actuel:

- Condition de participation: société bénéficiaire des dividendes (société actionnaire) doit détenir dans le capital de la société distributrice une participation d'au moins 10% OU, sinon, d'une valeur d'investissement d'au moins à 2,5 millions EUR, et ce, pendant une période ininterrompue d'au moins un an en pleine propriété (condition de détention ou de permanence) (202, § 2, 1-2°)
- Condition de taxation: la société distributrice des dividendes (société filiale) doit être assujettie à l'ISOC en Belgique ou, si = société étrangère, à un impôt étranger analogue => pas dans les cas d'exclusion (203)

Réformes envisagées:

- Sous la précédente législature: réintroduction à l'art. 202 (ainsi que pour l'exo de PM – 106, § 5, AR/CIR) d'une condition de comptabilisation parmi les « immobilisations financières » (vs. « placements de trésorerie ») des participations représentant moins de 10% du capital des sociétés détenues (mais > 2,5 Mio => là où option laissée par la directive...) => Dans le bilan, 3^e sous-rubrique IV C: « autres immobilisations financières » : droits sociaux détenus dans d'autres entreprises non « liées », non constitutifs de « participations » (au sens CSA) lorsque « *cette détention vise, par l'établissement d'un lien durable et spécifique avec ces entreprises, à contribuer à l'activité propre de la société* » (3:89 AR/CSA)
- Dans la super-note de formation d'un gouvernement Arizona: transformation de la déduction RDT en une exonération (majoration situation début des réserves?) avec exigence, pour/entre les grandes entreprises de + de 250 travailleurs (?), de « participation dans une entreprise avec laquelle une relation durable est établie »... + nouvelle réglementation envisagée pour éviter les situations de double non-imposition et assurer la taxation minimale des bénéfices globaux à 15%...

Nouvelle législation CFC (ISOC)

185/2 CIR = transpo règle CFC (« Controlled Foreign Company ») ATAD (art. 7 et 8) pour imposition d'une société résidente sur bénéfices non distribués de « société étrangère contrôlée »
< Loi 25/12/2017 modifiée par Loi 30/07/2018 => réformée par Loi-programme 22/12/2023

- ⇒ Passage de l'approche « transactionnelle » (« soft »), où seuls les revenus de la CFC provenant d'un « montage non authentique » sont imposés chez la société mère belge, à l'approche « catégorielle/par entité » (« hard »), où imposition de l'ensemble de revenus dits « passifs » non distribués par la CFC
- ⇒ Identification de la « société étrangère (contrôlée) » sur 2 conditions cumulatives:
- Condition de contrôle: contribuable (société résidente) détient majorité droits de vote OU participation 50% min capital (contrôle *jur.*) OU a droit à au moins 50% des bénéfices (contrôle *économique*) => pas simple contrôle *de fait* (influence sur décision stratégique ou gestion quotidienne...) ou interdép. => nouveauté: prise en compte du contrôle de la CFC par le biais d'« entités associées » = filiales/mères/sœurs à 25%, pour leurs participations totales dans l'éventuelle CFC
 - Condition de taxation: société étrangère pas soumise à un IR ou y soumise à un IR qui s'élève à moins de la ½ de l'ISoc qui serait dû si société étrangère établie en Belgique (=> recalcul impôt qui aurait été hypothétiquement dû en B. pour comp. avec impôt effectivement supporté à l'étranger, sans bénéf. ES exonérés... => parfois inattendu avec divergence règles: exo plus-values, deduct. amo, consolid...) => nouveauté: présumé réfragablement si sociétés dans des pays sur la liste noire de l'UE des « paradis fiscaux/pays non coopératifs » ou sur la liste noire belge visée à 307 CIR des « Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée » (=> renversement de la charge de la preuve... de la charge fiscale à l'étranger sur les épaules du contribuable, comme dans les nouveaux art. 54 et 344, § 2, CIR...)

=> Détermination des « revenus passifs non distribués » + exceptions « substance »/« entreprises financières »

Taxation minimale des multinationales

Accord fiscal international du 8/10/21 adopté par 136 pays dans « Cadre inclusif » OCDE

- ⇒ **Pilier II**: « *taux minimal mondial* d'imposition » de 15% pour entreprises multinationales (EMN) dont CA \geq 750 millions €, avec **trois règles GloBE** (*Global anti-Base Erosion*) = **mécanismes défense** applicables \Leftrightarrow pays pratiquant un *Effective Tax Rate* (ETR) $<$ 15%
- **En droit EUROPEEN**: Directive « Pilier 2 » (ou « *GloBE* ») 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales
 - **En droit BELGE**: Loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure (+ AR Service spéc.)
 - **Règle de l'inclusion du revenu** (« RDIR ») (**obligatoire**) pour permettre à la Belgique, **comme Etat de résidence la société mère** d'un groupe EMN atteignant le seuil de CA annuel consolidé de 750 mio € de prélever un impôt complémentaire lorsque le taux effectif de taxation (ETR) de ses filiales est $<$ 15% (avec **Règle relative aux paiements insuffisamment imposés** (« RPII ») comme filet de sécurité si inapplication ou insuffisance de l'impôt complémentaire RDIR \Rightarrow impôt complémentaire RPII chez une ! entité du groupe)
 - **Règle de l'impôt complémentaire minimum domestique-national qualifié** (« *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT* ») (**facultative**) pour permettre à la Belgique, **comme Etat de résidence d'une filiale** d'un tel groupe qui y subirait un ISoc effectif $<$ 15%

Durabilité (CSRD)

- *Corporate Sustainability Reporting Directive (2022/2464)*
 - Pour les grandes sociétés, les grands groupes et les sociétés cotées
 - Obligation de publier dans le rapport de gestion des informations en matière de durabilité
 - Rapportage dit « ESG » (*Environmental, Social, Governance*)
 - Informations *communiquées* par les entreprises
 - Informations *certifiées* par un contrôleur
- Projet de loi (*Doc. parl., Chambre, 2024-2025, n° 56-0416/001*)
 - Certificateur = (1) commissaire de l'entreprise, (2) autre réviseur d'entreprises, membre de l'IRE, ou (3) « prestataire de services d'assurance indépendant » accrédité par BELAC
 - Rapport d'assurance distinct du rapport d'audit **sauf** si le commissaire effectue à la fois le contrôle légal des comptes annuels et l'assurance de l'information en matière de durabilité (section distincte dans le rapport d'audit)
 - Modification de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal
 - EEV: variable (EC débutant le 1/01/2024 ou 1/01/2025 ou trois ans à pd publication loi)

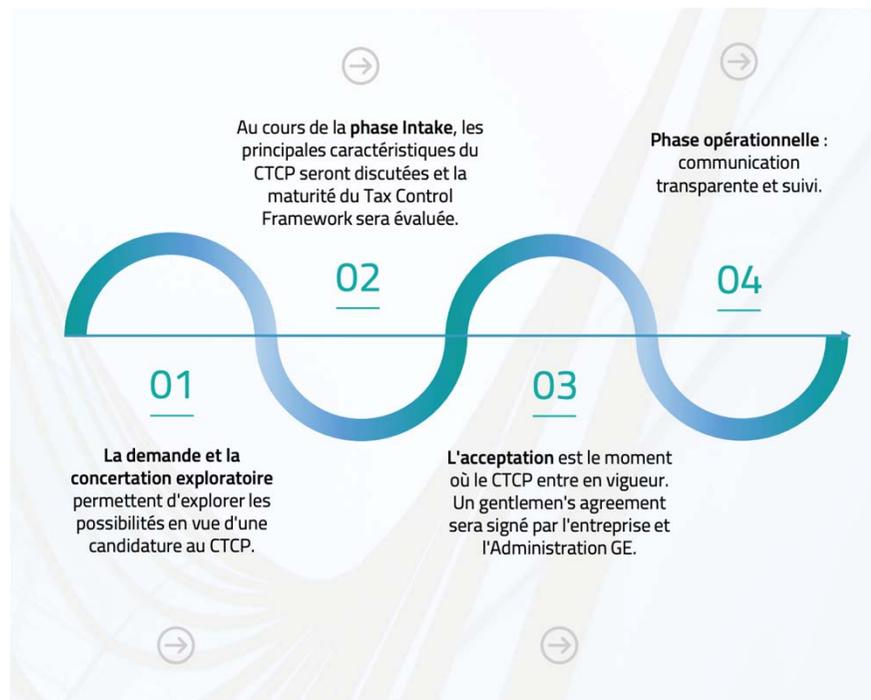
Co-operative Tax Compliance Programme



- Très grandes entreprises / Très grands groupes
 - Collaboration visant à améliorer la compliance sur base d'attentes légitimes, de la confiance, de la transparence et d'une sécurité juridique plus rapide, avec l'avantage d'un point de contact unique
 - Participation volontaire
 - Tous les types d'impôts pour lesquels l'administration GE est compétente (à l'exception des dispositions relatives à leur collecte et à leur recouvrement) :
 - impôts sur les revenus, y compris le précompte mobilier et le précompte professionnel ;
 - taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
 - taxes assimilées à des impôts sur le revenu ;
 - taxes diverses.
- + échanges d'informations tels que les exigences en matière de documentation des prix de transfert, *Pillar 2*, échange automatique d'informations financières et obligation de signaler les constructions transfrontalières

Co-operative Tax Compliance Programme

- De la demande d'adhésion à la phase opérationnelle...



- Le groupe maintient le point de contact unique et l'équipe de suivi, désignés au début du processus d'intake, pour faciliter la coopération continue avec l'Administration GE.
- Le cas échéant, l'intake d'entités supplémentaires du groupe belge dans le CTCP.
- Suivi des recommandations visant à améliorer la maturité du cadre de contrôle fiscal.
- Le coordinateur et l'équipe de suivi continuent à s'investir dans l'approfondissement de leur compréhension des défis auxquels l'entreprise est confrontée.
- Une communication transparente et un reporting proactif permettent de bénéficier d'une sécurité juridique plus rapide
- Des contrôles fiscaux plus efficaces sont attendus grâce à la connaissance accrue du groupe d'entreprises par le coordinateur et l'équipe de suivi. Si certains contrôles peuvent devenir superflus, ceux qui restent nécessaires seront probablement plus fluides et plus rapides.
- La coopération se déroulera dans un climat de confiance mutuelle

Droit fiscal procédural
Principes généraux du droit fiscal

-

*Relations avec l'administration
fiscale*

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- Interdiction de compensation ou de déduction (sauf RDT) – Redressement fiscal – art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, *in fine*, CIR
 - « *Du résultat déterminé conformément à l'article 206/2, sont également déduits les éléments sur lesquels aucune des déductions déterminées aux articles 199 à 206, 536 et 543, ou compensation avec la perte de la période imposable ne peuvent être opérées à l'exception des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2 la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration visée à l'article 346 ou d'une imposition d'office visée à l'article 351 pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 p.c. visés à l'article 444 sont effectivement appliqués.* »

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- Interdiction de compensation ou de déduction (sauf RDT) – Redressement fiscal – art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, *in fine*, CIR
 - Pas de déduction fiscale ni de compensations avec la perte de la période imposable pour la partie du résultat qui fait l'objet
 - d'une rectification ou d'une imposition d'office
 - pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10% (visés à l'article 444 du CIR)
 - sont effectivement appliqués → 20% dans super-note
 - Une exception : les RDT de l'année.

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- Interdiction de compensation ou de déduction (sauf RDT) – Redressement fiscal – art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, *in fine*, du CIR
 - *Quid du caractère pénal de cette sanction?*
 - *Pro* :
 - Civ. Liège, 14 mars 2023, 22/484/A (sanction disproportionnée)
 - Civ. Gand, 13 septembre 2022, 21/655/A (accroissements ramenés à 9,9 %)
 - Civ. Bruxelles (intention du législateur >< appliquer le rejet de déduction à la base imposable déclarée en cas de déclarations certes tardives, mais correctes sur le plan du contenu)
 - *Contra* :
 - Civ. Anvers, 16 janvier 2023, 21/3797/A, non publié (taxation d'office basée sur un bénéfice minimum forfaitaire)
 - Civ. Bruges, 15 mai 2023, 21/2953/A, non publié (taxation d'office basée sur les données d'une déclaration tardive)

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- Interdiction de compensation ou de déduction (sauf RDT) – Redressement fiscal – art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, *in fine*, CIR – saisine multiple de la Cour constitutionnelle
 - Question préjudicielle du tribunal de première instance de Liège du 23 mai 2023 quant à la question de savoir si l'existence même d'une dette d'impôt pourrait in cas relever de la seule appréciation de l'agent taxateur et non de la loi, *M.B.*, 4 juillet 2023
 - Questions préjudicielles du Tribunal de première instance de Bruxelles relatives à l'interdiction d'appliquer certaines déductions après la rectification de la déclaration ou après une taxation d'office s'accompagnant d'un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, *M.B.*, 19 septembre 2023
 - Questions préjudicielles de la Cour d'appel d'Anvers du 18 juin 2024 relatives à l'interdiction de déduire les pertes lorsqu'une déclaration à l'impôt des sociétés est modifiée à la suite d'un contrôle avec un accroissement d'impôt d'au moins 10 %, *M.B.*, 18 juillet 2024

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- Interdiction de compensation ou de déduction (sauf RDT) – Redressement fiscal – art. 206/3, § 1^{er}, al. 2, *in fine*, CIR – saisine multiple de la Cour constitutionnelle
 - Question préjudicielle du tribunal de première instance de Liège du 23 mai 2023, *M.B.*, 4 juillet 2023
 - Réponse (C. const., 26 septembre 2024, n° 100/2024) : « *La question préjudicielle n'appelle pas de réponse.* »
 - Pourquoi?
 - Faits:
 - La SA a introduit sa déclaration ISOC (E.I. 2020) avec 22 jours de retard.
 - Elle avait également introduit tardivement ses déclarations relatives aux E.I. 2016, 2017 et 2018.
 - Notification d'imposition d'office pour l'E.I. 2020 avec un accroissement d'impôt de 50 % (voy. *infra*)
 - En application de l'(ancien) art. 207, alinéa 7, du CIR : rejet de la déduction des pertes

Base minimale à l'ISOC en cas d'accroissements

- C.C., 26 septembre 2024, n° 100/2024

Art. 225 AR/CIR

	Nature des infractions	Accroissements
A	Absence de déclaration ou déclaration tardive due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable:	Néant
B	Absence de déclaration ou déclaration tardive sans intention d'éluder l'impôt: - 1 ^{re} infraction (sans tenir compte des absences de déclaration ou des déclarations tardives visées sub A): - 2 ^e infraction: - 3 ^e infraction: A partir de la 4 ^e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.	10 % 20 % 30 %
C	Absence de déclaration ou déclaration tardive avec intention d'éluder l'impôt: - 1 ^{re} infraction: - 2 ^e infraction: - 3 ^e infraction et infractions suivantes:	50 % 100 % 200 %
D	Absence de déclaration ou déclaration tardive accompagnée soit d'une inexactitude ou omission par faux ou d'un usage de faux au cours de la vérification de la situation fiscale, soit d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire: dans tous les cas:	200 %

Art. 444, al. 3, CIR: « En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. d'accroissement »

- à lire en combinaison avec l'art. 225 AR/CIR?
 - **si oui:** pas applicable en cas de 4^e infraction (cf. litige soumis et réponse non utile)
 - position du TPI de Liège et de la C. const.
 - **si non:** applicable même en cas de 4^e infraction (cf. litige soumis et réponse utile)
 - position évoquée dans *Fisco 1852* : « Le degré de l'infraction n'est évoqué nulle part dans l'article 444, CIR 1992, de sorte qu'il n'y a aucun fondement explicite pour limiter la possibilité de remise à une 'première infraction' sans mauvaise foi. »
 - TP (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54 2864/001, pp. 94-95): « Dans les cas où un accroissement de 10 % est applicable mais qu'il n'est pas effectivement appliqué (en l'absence de mauvaise foi), la mesure ne trouvera pas à s'appliquer si cela concerne une première infraction »

Comptabilisation erronée vs. Décision de gestion?

- Rappels :

- Cass., 10 mars 2016, n° C.14.0399.N.: « *Lorsque la déclaration est fondée sur une comptabilisation contraire au droit régissant la comptabilité et que cela donne lieu à l'établissement d'un impôt légalement indu, le redevable peut, tant que le délai de réclamation n'est pas expiré, se pourvoir en réclamation même si la comptabilisation erronée résulte d'une décision sciemment prise; **ce n'est que lorsque le droit régissant la comptabilité laisse une marge d'appréciation au redevable et que celui-ci prend une décision de gestion dans ce cadre légal, qu'il ne peut revenir sur le choix qu'il a fait, de sorte que les comptabilisations ou les évaluations qui résultent d'une décision de gestion prise antérieurement sont définitives, même s'il semble ultérieurement qu'elles ont été peu judicieuses ou prises à la légère.*** »
- Avis CNC n° 2020/12 du 3 juin 2020.

- Deux illustrations récentes:

- Civ. Bruges, 19 décembre 2022, n° 21/1643/A (réserve de liquidation)
- Gand, 23 avril 2024, n° 2022/RG/1997 (tantième)

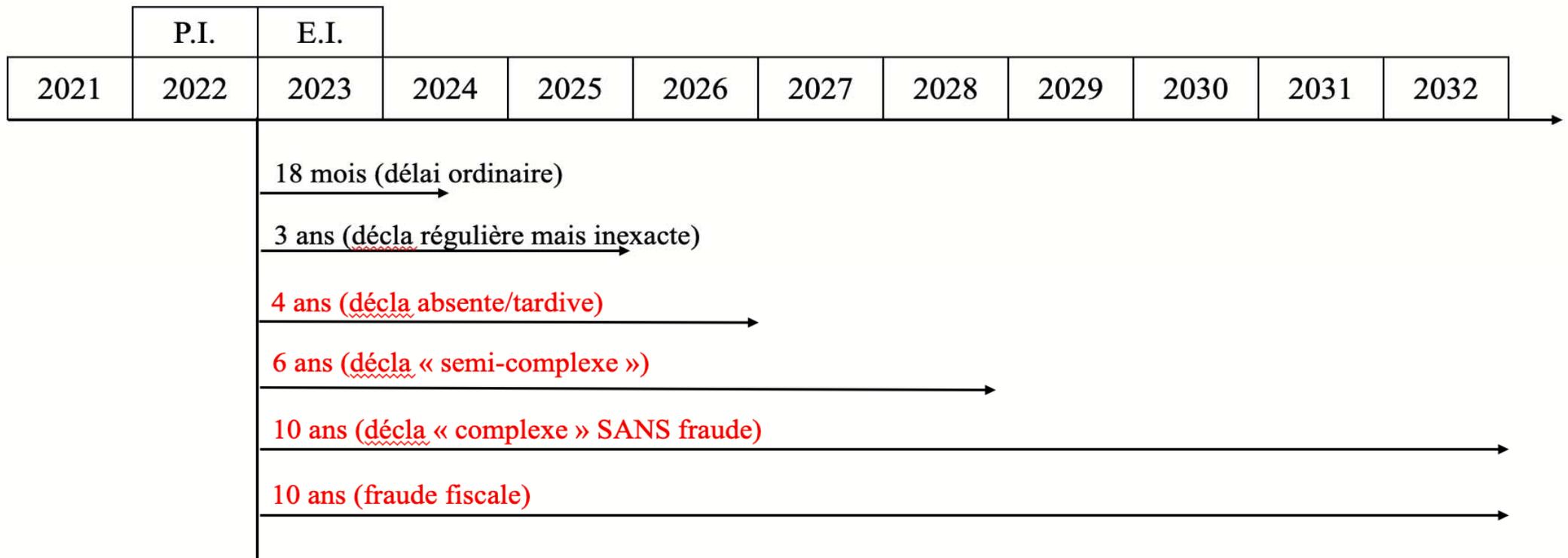
Nouveaux délais d'imposition (354 CIR) et d'investigation (333 CIR)

Loi 20 novembre 2022: extension significative des délais d'imposition, SAUF le délai (le +) ordinaire => 30 juin de l'année suivant l'E.I. => 18 mois à compter 1/1 E.I. (353-359, al. 2, CIR)
=> Réécriture 354 CIR (+ 333 CIR, qui y renvoie, pour extension similaire délais d'investigation)

354, § 1, al. 1 ^{er}	3 ans	« Lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés [dans la] déclaration répondant aux conditions de forme et de délais... » => déclaration régulière mais inexacte...
354, § 1, al. 2	4 ans	« En cas d'absence de déclaration/de remise tardive de celle-ci... » => irrégularité
354, § 1, al. 3	6 ans	« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci <u>ou</u> lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés [...] dans les situations suivantes » : => énum. hypothèses de décla « semi-complexes » avec situation transfrontalière: prix de transfert, paiements à paradis fiscal, exonération PM sur base CPDI ou Directive UE, imputation QFIE, informations de l'étranger sur dispositifs transfrontières de planif. fiscale ou venant d'opérateurs de plateformes (DAC 6-7)
354, § 1, al. 4	10 ans	« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci <u>ou</u> lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés [...] lorsque la déclaration est complexe » => énum. 3 hypothèses de décla « complexes » où suspicion d'évasion fiscale: dispositif hybride, <i>Controlled Foreign Company</i> et construct. jur. dans autre Etat
354, § 2	10 ans (spécial)	« En cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son ex., commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire » => fraude fiscale (mais pas nécess. à prouver si déclarations complexes...)

Nouveaux délais d'imposition (354 CIR)

Nouveaux délais sont entrés en vigueur à partir de l'E.I. 2023 (P.I. 2022)



Nouveaux délais d'imposition (354 CIR)

A propos des délais étendus de 6 ou 10 ans pour décla « semi-/complexes » (sans fraude) = applicables même si supplément d'impôt à (r)établir ne concerne pas les situations déclenchant l'extension...

- ⇒ Mais exposé des motifs: « *pas prévu d'utiliser ce délai supplémentaire pour certains aspects plus simples de la déclaration, tels que les dépenses non admises liées aux frais de voitures, aux frais de restaurant ou aux cadeaux d'affaires. Ces investigations doivent donc être réalisées dans le délai de 3 ans (ou 4 ans pour une déclaration tardive). Il est clairement prévu d'utiliser la prorogation du délai pour des enquêtes qui prennent beaucoup de temps et non pour des contrôles plutôt simples sans aspects internationaux* ».
- ⇒ Nouveau 354/1: énum. limitative de **DNA pour lesquelles non-application de l'extension de délai** au-delà du délai de 3 ans en cas décla inexacte/incomplète (ou de 4 ans en cas de déclaration absente ou tardive):
 - Notamment: frais de voiture non-déductibles, frais de restaurants non-déductibles...

A propos du délai spécial de 10 ans pour fraude

- ⇒ Cass., 24 mars 2023 (revirement): le délai spécial pour fraude (**ancien**) de 7 ans ne permet à l'administration d'établir dans ce délai que l'impôt dû sur la partie des revenus qui lui ont été frauduleusement dissimulés
- ⇒ Question de la transposition de l'enseignement de cet arrêt aux nouveaux délais spéciaux => **sont-ils circonscrits aux seuls éléments qui justifient le délai prolongé et dont résulterait un supplément d'impôt?**
 - Pas de doute pour le nouveau délai spécial pour fraude de 10 ans
 - Mais *quid* des délais de 6 et 10 ans pour déclaration « semi-complexe » ou « complexe »? => interprétation « *a contrario* » à partir de l'énumération des DNA exclues de l'extension de délai...?
 - Et *quid* pour le délai de 3 ans pour déclaration dans les formes et délais mais inexacte? Jurisprudence Cass.: extension de délai pour rétablir l'impôt relatif à l'ensemble des revenus de la période imposable

Nouveau mécanisme d'investigation sous astreinte (391 CIR / 92^{ter} CTVA)

Nouv. article 381 CIR (+ 92^{ter} CTVA) < L20/11/22: **possibilité pour le fisc de requérir en justice le paiement d'astreintes** en cas de non-respect par le contribuable ou un tiers des obligations prévues par le Titre VII du CIR, Chapitre III (Investigations et contrôle)

- ⇒ devant le juge compétent (= Chambre fiscale TPI) siégeant « comme en référé » (=> pas preuve de l'urgence, mais saisine par citation avec délai de citation de 2 jours)
- ⇒ sur preuve par l'administration du refus de collaborer du contribuable / tiers (càd refus de faire droit aux demandes du fisc en application de ses pouvoirs visés aux art. 315 et s. CIR)
- ⇒ avec modalités de l'astreinte fixées conformément aux règles de droit commun C.Jud.
- ⇒ entrée en vigueur au 10^e jour suivant publication au *M.B.* => 10 décembre 2022

Exposé des motifs: Référence à C. Const. 12 octobre 2017 : législateur n'a pas entendu autoriser les agents compétents à « *se procurer par la contrainte un accès aux locaux / exiger la consultation des livres et documents si le contribuable s'y oppose. S'il avait voulu imposer un tel droit d'investigation, il aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas* » => **interprétation stricte, rendant l'admin. tributaire du bon vouloir du contrib. dans la mise en œuvre de ses pouvoirs...** Or parfois plus avantageux pour le contrib. de ne pas collaborer (refuser l'accès ou la communication...) et d'encourir sanctions administratives (et imposition d'office) plutôt que montant d'impôt qui pourrait découler des infos transmises...

Cr.E.D.H., *Van Weerelt c. Pays-Bas*, 16 juin 2015, n° 784/14: droit de se taire (art. 6 CEDH) = inopérant dans le cadre d'une procédure purement fiscale, visant uniquement à établir l'impôt dû par le contribuable, à l'exclusion de toute amende fiscale ou poursuites pénales...

Voy. notamment: A. NOLLET, « Pouvoirs et délais d'investigation du fisc en matière d'impôts sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, n° 2023/2, pp. 123-147

Visite des locaux du contrib. (319 CIR/63 CTVA)

Synthèses des clarifications jurisprudentielles des limites exactes (au regard dr. fond.)

- **C. Const., 12 octobre 2017, n° 116/2017**: visites fiscales ne sont pas « perquisitions pénales » requérant décision motivée et contrôle du juge => **pas possible de forcer l'accès (mais poss. sanctions du refus avec amendes et désormais astreinte...)** => nature différente vu finalité distincte: uniquement en vue de faire les constats nécessaires pour contrôler la déclaration fiscale IR/TVA et établir l'impôt exact dû
- **Cass., 16 juin 2023, n° F.210181.N et F.210187.N**: art. 319 CIR et 63 CTVA ne prévoyant pas (de façon suffisamment précise pour répondre à l'exigence de précision que requiert une ingérence dans le droit à la vie privée...) que le fisc puisse visiter les locaux du contribuable sans son **consentement préalable et permanent => qui peut être retiré à tout moment, même sans motif, pour interrompre la visite**
- **Cass., 6 octobre 2023, n° F.22.0082.F**: droit de visite comporte le droit d'examiner les livres et documents qui se trouvent dans des meubles fermés, poubelles ou frigidaires, situés dans les locaux où s'exerce l'activité professionnelle de l'assujetti, **sans devoir obtenir l'autorisation préalable de celui-ci et que ce n'est que si ce dernier s'y oppose que la consultation des livres et documents ne peut se faire...**
- **Cass., 3 octobre 2024, n° F.21.0182.F**: distinction entre droit de visite (319/63) qui implique le droit d'examiner les docs se trouvant dans les locaux visités, sans indication prédéfinie et vérification des livres (315/61), qui requiert d'adresser au contribuable une réquisition précise de production de tels ou tels livres ou docs prédéterminés => le **consentement du contribuable pour une vérification de livres n'emporte pas consentement pour une visite fiscale**, de façon à couvrir l'absence de commission de l'un des agents...

Mesures spécifiques anti-abus des articles 54 et 344 § 2 CIR: réécriture

54 et 344, § 2, CIR = mesures spécifiques anti-abus complémentaires prévoyant respectivement

- 54 CIR: la non-déductibilité à titre de frais professionnels de paiements de certains types de revenus (intérêts, redevances, rémunérations de services...);
- 344, § 2, CIR: la non-opposabilité au fisc d'actes de transfert de propriété de certains avoirs mobiliers (générateurs de revenus mobiliers);
- et ce, lorsque ces paiements ou transferts sont faits par un contribuable résident à destination d'un non-résident (NR) soumis dans le pays où il est établi à un « *régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique* »

CJUE 5/7/2012, SIAT: 54 CIR = restriction à la libre prestation des services TFUE, certes justifiable pour prévenir l'évasion fiscale, mais disproportionnée vu « *peut être appliquée en l'absence de tout critère objectif et vérifiable par des tiers et pouvant servir d'indice de l'existence d'un montage purement artificiel... => Une telle règle ne satisfait pas, par conséquent, aux exigences de la sécurité juridique [et de prévisibilité]...* »

Réécriture par Loi 22/12/23 pour viser paiements ou transferts à un NR dans des « *liens d'interdépendance* » et soumis pour les revenus de l'espèce à un « *régime de taxation notablement plus avantageux* » que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique (mais toujours pas de liste...), **SAUF si le contribuable prouve:**

- que l'entité étrangère est « *soumise à un impôt sur les revenus effectifs qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique* »;
- ou, à défaut, que le paiement est fait « *dans le cadre d'une opération authentique en ce sens qu'elle a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* »

⇒ Nouvelle condition d'application (interdépendance) mais toujours pas de commencement de preuve du caractère artificiel de l'opération à charge de l'administration... (≠ 26, al. 2, CIR)

⇒ Nouvelle contre-preuve fondée sur un critère quantitatif (niveau d'imposition de ½) mais report sur le contribuable d'un fastidieux recalcul de l'impôt hypothétique belge...

Voy. notamment A. NOLLET, « Abus fiscal (mesures générales anti-abus) et mesures spécifiques anti-abus », *Chroniques notariales*, vol. 79, Bruxelles, Larcier, octobre 2024, pp. 42-67, spéc. pp. 58-67

Mesure générale anti-« abus fiscal »

MGAA telle que réécrite en 2012 = 344, § 1, CIR (// 18, § 2, C.Enr. et 106, al. 2, C.Succ.):
inopposabilité au fisc d'actes juridiques en cas d' « abus fiscal »

- **Abus constitué d'un seul acte juridique ou « ensemble d'actes réalisant une même opération » (al. 1^{er})**
=> Exposé des motifs: vise le « découpage artificiel » d'une même opération en des actes distincts (répartis le cas échéant sur différentes périodes imposables) pourvu que reliés par une « unité d'intention » (conçus dès le départ comme les maillons d'une « chaîne indivisible »)
- **Abus consistant à « contourner » ou « détourner » une disposition du Code (ou de ses AR/ex) (al. 2)**
=> **2 variantes possibles**, selon que le contribuable se place, au moyen de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé,
 - hors du champ d'application d'une disposition fiscale du Code concerné (ou de ses AR/ex.), et ce en violation des objectifs de cette disposition (dont l'application serait « contournée »)
 - dans le champ d'application d'une disposition fiscale du Code concerné (ou de ses AR/ex.) prévoyant un « avantage fiscal », dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition (qui serait alors « détournée ») => **contrariété à ces objectifs = élément objectif de l'abus à établir par le fisc**
- **Abus peut encore être démenti par le contribuable (« échappatoire »)** par la preuve de motifs « autres » que la volonté d'éviter l'impôt concerné justifiant l'acte ou l'ensemble d'actes en cause... => **à défaut de quoi élément subjectif de l'abus (intention exclusivement/essentiellement fiscale) = établi a contrario**
- **Abus bien établi et non démenti = redressé pour rétablir l'impôt en conformité avec objectif lég. contrarié**
=> implique le cas échéant négation ou substitution des actes juridiques inopposables (sans toucher faits...)

Mesure générale anti-« abus fiscal »

Premiers enseignements de jurisprudence judiciaire (depuis 2018 en matière d'IR...):

- **ratione temporis**: en présence d'un ensemble d'actes juridiques répartis sur des périodes imposables distinctes => tous (en ce compris les 1^{ers}) doivent être postérieurs à EV nouvelle MGAA pour que celle-ci (et non l'ancienne) soit applicable à l'opération (Cass. 25 nov. 2021)
- **ratione personae**: le contribuable redressé ne doit pas avoir participé formellement à tous les actes juridiques réalisant l'opération, pourvu que ces actes soient reliés par unité d'intention => il suffit qu'il ait été impliqué (« *betrokken* ») dans ces actes (Cass. 11 janvier 2024)
- **ratione materiae**: inapplicabilité de la MGAA par rapport à des dispositions relatives aux impôts sur les revenus mais situées *hors* du CIR ou de son AR/ex (Mons, 30 novembre 2022)
- **élément objectif de l'abus**: exigence de démonstration (positive) de la contrariété à un objectif clairement identifiable sous-jacent à la disposition prétendument abusée (Cass. 25 nov. 2021)
- **portée du redressement permis en cas d'abus**: redéfinition des actes juridiques (constitutifs de l'abus) rendus inopposables MAIS sans « toucher aux faits » (Gand, 3 janvier 2023)
- **principe anti-abus européen** (pour pallier limites 344, § 1, CIR...): invocable uniquement si usage d'une règle du droit UE (primaire ou dérivé) ≠ avantages < droit interne dans situation « purement interne » (Cass. 25 nov. 2021)

Voy. notamment A. NOLLET, « Cartographie de jurisprudence sur quelques questions de principe relatives à... l'abus fiscal », in *Liber Amicorum Prof. Bruno Peeters*, Antwerpen, KnopsPublishing, 2024, à paraître... + A. NOLLET, in *CUP*, vol. 227, 2024, pp. 127-172, et in *Chroniques notariales*, vol. 79, Larcier, 2024, pp. 42-58

Principe de confiance légitime envers l'admin. fisc.

- **Cass. 27 mars 1992**: 1^{ère} reconnaissance comme **principe général du droit (administratif)** s'appliquant aussi en matière fiscale => pas revenir sur ligne de conduite fixe **pour le passé...**
- **Cass. 2000-2015**: déshérence du principe, subordonné au **principe constitutionnel de légalité** de l'impôt => pas de confiance « légitime » sur une **question de droit si position *contra-legem*** => distinction entre questions « de fait » vs. « de droit » menant à une impasse en pratique...
- **Cass. 2 sept. 2016**: réception de la jurisprudence de la CJUE reconnaissant le principe comme relevant du **droit primaire de l'UE** => s'imposant dans les **matières fiscales harmonisées-TVA**
- **Cass. 4 juin 2021**: « *il résulte de la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme que l'interprétation que l'administration fiscale nationale retient dans ses directives et applique en pratique, peut avoir pour conséquence qu'une disposition fiscale ne satisfait pas aux exigences de prévisibilité et de sécurité juridique telles que prévues à l'article 1er du 1er Protocole additionnel à la CEDH* » => **pour toutes matières fiscales même hors droit UE**
- **Cass. 21 avril 2022**: « *indépendamment de la question de savoir si la position adoptée par l'administration fiscale fédérale était **correcte ou incorrecte**, la position explicite était claire et doit être considérée comme ayant créé des attentes légitimes dans le chef des intéressés* » => possibilité d'attentes « légitimes » **fondées sur des pratiques illégales, au cas/cas...**

Voy. notamment: A. NOLLET, « Tribulations du principe de confiance légitime en matière fiscale : entre reconnaissance, déshérence, renaissance et (re)montée en puissance... », in *Liber Amicorum Michel Pâques*, Bruxelles, Larcier, 2024, pp. 601-621.

Dégradation des relations avec l'administration... et pistes de solutions...

Causes multiples/multi-factorielles:

- Accroissement incessant des pouvoirs du fisc par le législateur, avec notamment:
 - ⇒ l'extension spectaculaire des délais d'imposition et d'investigation (IR et TVA)
 - ⇒ le nouveau mécanisme d'astreinte au soutien des pouvoirs d'investigation du fisc (IR et TVA)
 - ⇒ l'instauration d'une base minimale d'imposition à l'ISOC en cas d'accroissements
 - ⇒ la réécriture de mesures spécifiques anti-abus rejetant une contre-preuve fastidieuse sur le contribuable...
- Remise en question des *rulings* du SDA sous prétexte d'interprétation « *contra-legem* » (=> les projets récurrents de réforme du système des « décisions anticipées » du SPF Finances)
- Dématérialisation/« déshumanisation » des contacts avec l'administration fiscale (contrôles à distance, communications via plateforme numérique, plus de ligne téléphonique directe...)

Réactions plurielles:

- professionnelles: communiqué de presse de l'Ordre des Experts-Comptables et Comptables brevetés de Belgique (OECCBB): « *Nous n'accepterons plus d'être esclaves de l'administration!* »
- politiques: question parlementaire de G.-L. Bouchez (MR) au Ministre Van Peteghem + super-note (charte des contribuables 2.0..., horizontalisation et standardisation contrôles...?)
- académiques: études universitaires (UAntwerpen et ULiège) pour un « Code de conduite » s'inspirant des « bonnes pratiques » de certains pays voisins (notamment scandinaves...)