SOMMAIRE

1. IMPÔTS SUR LES REVENUS 2019-2024

Par

AMANDINE BALTUS

Assistante à l'ULiège (Tax Institute)

Avocate au barreau de Bruxelles

MARC BOURGEOIS

Professeur à l'ULiège

Co-président du Tax Institute

Régent à la Banque Nationale de Belgique

MARTIN CAJOT

Assistant à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Liège-Huy

JEAN-MICHEL DEGÉE

Professeur à l'ULiège (Tax Institute)

Maître de conférences au Master en gestion fiscale de la Solvay Brussels School (ULB)

Avocat au barreau de Bruxelles

GAUTHIER DELOBBE

Assistant à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Liège-Huy

EVA DELVAUX

Avocate au barreau de Bruxelles

FRÉDÉRIK FOGLI

Maître de conférences à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Bruxelles

SABINE GARROY

Professeur à l'ULiège (Tax Institute)

XAVIER GERARD

Maître de conférences à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Bruxelles

BENOÎT NIBELLE

Maître de conférences à l'ESSF (ICHEC)

Maître de conférences au Master en gestion fiscale de la Solvay Brussels School (ULB)

Avocat au barreau de Bruxelles

AYMERIC NOLLET
Professeur à l'ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Bruxelles
DAVID SEUTIN
Assistant à l'Uliège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Bruxelles
XAVIER THIEBAUT
Maître de conférences à ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Liège-Huy
MATTHIEU VAN MOLLE
Professeur à l'ULiège
Maitre de conférences à l'ULB
Notaire
ANTOINE VERMEIRE
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)
Professeur à la HEL et à l'HELMo
Avocat au barreau de Liège-Huy
CÉLINE VERSCHEURE
Assistante à l'ULiège (Tax Institute)
Professeur à la HEL et à la HEPL
JULIEN WARZÉE
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau du Brabant wallon
table des matières spécifique p. 11

2. LES PROCÉDURES PARTICULIÈRES : SCELLÉS ET INVENTAIRE

Par
CÉCILE DE BOE
Avocate au barreau de Bruxelles
Maître de conférences à l'UCLouvain
RACHEL SABBAH
Avocate au barreau de Bruxelles
Assistante à l'ULB
table des matières spécifique p. 407

3. CHRONIQUES DE JURISPRUDENCE EN MATIÈRE DE PROCÉDURE DE LIQUIDATION-PARTAGE – 2024

Par

FRANÇOIS DEGUEL

Collaborateur à l'ULiège

Avocat au barreau de Liège-Huy

table des matières spécifique p. 439

IMPÔTS SUR LES REVENUS 2019-2024

Par

AMANDINE BALTUS
Assistante à l'ULiège (Tax Institute)
Avocate au barreau de Bruxelles

MARC BOURGEOIS
Professeur à l'ULiège
Co-président du Tax Institute
Régent à la Banque Nationale de Belgique

MARTIN CAJOT
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Liège-Huy

JEAN-MICHEL DEGÉE
Professeur à l'ULiège (Tax Institute)
Maître de conférences au Master en gestion fiscale de la Solvay Brussels School (ULB)
Avocat au barreau de Bruxelles

GAUTHIER DELOBBE
Assistant à l'ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Liège-Huy

EVA DELVAUX
Avocate au barreau de Bruxelles

FRÉDÉRIK FOGLI
Maître de conférences à l'ULiège (Tax Institute)
Avocat au barreau de Bruxelles

SABINE GARROY
Professeur à l'ULiège (Tax Institute)

1

XAVIER GERARD

Maître de conférences à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Bruxelles

BENOÎT NIBELLE

Maître de conférences à l'ESSF (ICHEC)

Maître de conférences au Master en gestion fiscale de la Solvay Brussels School (ULB)

Avocat au barreau de Bruxelles

AYMERIC NOLLET

Professeur à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Bruxelles

DAVID SEUTIN

Assistant à l'Uliège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Bruxelles

XAVIER THIEBAUT

Maître de conférences à ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau de Liège-Huy

MATTHIEU VAN MOLLE

Professeur à l'ULiège

Maitre de conférences à l'ULB

Notaire

ANTOINE VERMEIRE

Assistant à l'ULiège (Tax Institute)

Professeur à la HEL et à l'HELMo

Avocat au barreau de Liège-Huy

CÉLINE VERSCHEURE

Assistante à l'ULiège (Tax Institute)

Professeur à la HEL et à la HEPL

JULIEN WARZÉE

Assistant à l'ULiège (Tax Institute)

Avocat au barreau du Brabant wallon

TABLE DES MATIÈRES

Chapitre 1. Généralités 23
Section 1. Bibliographie d'ouvrages généraux (2019-2024) 23
Sous-section 1. Manuels 23
Sous-section 2. Ouvrages collectifs autres que des manuels (actes de colloques, Liber Amicorum, Grands arrêts…) 23
Sous-section 3. Thèses de doctorat 24
Section 2. Principes constitutionnels de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt 25
Sous-section 1. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale 25
Sous-section 2. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Déductibilité des frais professionnels – Constructions « QFIE » – Comparaison avec la mise à disposition d'un immeuble par une société à son dirigeant moyennant une indemnité modique 26
Sous-section 3. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. Const.) – Notion de « gestion normale d'un patrimoine » 28
Sous-section 4. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Acquisitions immobilières successives et risque de requalification des loyers perçus en revenus professionnels 29
Sous-section 5. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Arriérés de rentes alimentaires 31
Sous-section 6. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Réforme du régime fiscal des droits d'auteur 32
Sous-section 7. Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Taux distinct pour les arriérés de rémunération par le fait d'un litige – Discrimination des titulaires de profits 34
Section 3. Principes généraux de confiance légitime et de sécurité juridique en droit fiscal 35
Sous-section 1. État de la jurisprudence de la Cour de cassation avant ses arrêts de 2021 et 2022 35
Sous-section 2. Nouveaux arrêts de la Cour de cassation de 2021 et 2022 38
§ 1. Arrêts de 2021 en matière d'opérations QFIE 38
§ 2. Arrêt de 2022 en matière de donations de contrats d'assurance-vie 40
Section 4. Abus fiscal (mesure générale anti-abus) et mesures spécifiques anti-abus 42
Sous-section 1. Mesure générale anti-abus fiscal (art. 344, § 1er, du C.I.R.) : synthèse de jurisprudence 42
§ 1. Ratione temporis *: la nouvelle mouture de la mesure s'applique-t-elle en présence d'un ensemble d'actes réalisant une même opération dont certains ont été posés avant son entrée en vigueur ?* 43
§ 2. Ratione personae *: le contribuable concerné, chez qui le fisc prétend pouvoir redresser un abus fiscal, doit-il avoir posé tous les actes de l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus en question ?* 45

§ 3. Ratione materiae *: sont-ce susceptibles de faire l'objet d'un « abus fiscal » des dispositions qui sont relatives à l'impôt concerné, mais non reprises dans le Code en question (ou ses AR/ex.) ?* 48
§ 4. Établissement de l'abus : comment le fisc établit-il les objectifs de la disposition prétendument abusée et démontre-t-il la contrariété de l'opération à ceux-ci (élément objectif de l'abus) ? 49
§ 5. Redressement de l'abus : quelles sont les limites du pouvoir du fisc de redéfinition de la situation fiscale du contribuable eu égard aux actes juridiques qui lui sont inopposables ? 51
§ 6. Articulation avec le droit de l'UE : principe général anti-abus et mesure générale de l'ATAD 54
Sous-section 2. Mesures spécifiques anti-abus des articles 54 et 344, § 2, du C.I.R. : réécriture en 2023 58
§ 1. Article 54 du C.I.R. : (non-)déductibilité de paiements vers des paradis fiscaux 59
§ 2. Article 344, § 2, du C.I.R. : (in)opposabilité de transferts d'avoirs vers des paradis fiscaux 63
§ 3. Appréciation critique 65
Section 5. Procédure fiscale – principales nouveautés 67
Sous-section 1. Bibliographie générale 68
§ 1. Manuels, ouvrages ou parties d'ouvrages 68
§ 2. Articles de revues 68
Sous-section 2. Déclaration 69
§ 1. Pour les personnes physiques (délais de déclaration, dispenses, déclarations en cas de décès) 69
A. Délais de déclaration 69
B. Dispenses de déclaration 71
C. Déclarations spéciales en cas de décès 73
§ 2. Pour les sociétés (et personnes morales assujetties à l'IPM) : délais de déclaration 74
Sous-section 3. Obligations particulières de déclaration 76
§ 1. Intermédiaires de « dispositifs transfrontières » (DAC 6) 77
A. Principes de fonctionnement du régime déclaratif de la DAC 6 78
B. Articulation de la DAC 6 avec le secret professionnel des intermédiaires 82
§ 2. Opérateurs de plateformes numériques (DAC 7) 86
Sous-section 4. Délais d'imposition et d'investigation 88
§ 1. Délais d'imposition (art. 354 du C.I.R.) avant et après la loi du 20 novembre 2022 89
§ 2. Délais d'investigation (art. 333 du C.I.R.) avant et après la loi du 20 novembre 2022 95
Sous-section 5. Mécanisme d'astreinte instauré au soutien des pouvoirs d'investigation du fisc 101
Sous-section 6. Lutte contre la fraude fiscale et interaction avec les acteurs de la procédure pénale 105
§ 1. Una via bis 106
§ 2. Qualité d'officier de police judiciaire et MOTEM(s) 108
*§ 3. DLU(*quater*) : suite et fin* 110
Section 6. Décisions anticipées (rulings) et opposabilité au fisc 111
Sous-section 1. Problématique des « *rulings produits* » 111
Sous-section 2. Examen de la jurisprudence 112
§ 1. Exposé 112
§ 2. Conclusion 115
Section 7. Régionalisation de l'impôt 116

Chapitre 2. Éléments d'impôts directs intéressant le notaire dans sa vie privée et dans sa vie professionnelle 117
Section 1. Obligations du notaire découlant de la législation fiscale en matière d'impôts directs 117
Sous-section 1. Généralités 117
§ 1. Le notaire : un auxiliaire fiscal 117
Sous-section 2. Recouvrement des impôts dus par des résidents fiscaux 118
§ 1. Régime des notifications fiscales 118
§ 2. Recouvrement à l'occasion des successions 119
Sous-section 3. Perception de l'impôt relatif à une plus-value immobilière réalisée par un non-résident 120
§ 1. Plus-value « privée » : la cotisation spéciale 120
§ 2. Plus-value « privée » : contribuables visés 120
§ 3. Plus-value « privée » : procédure et obligations du notaire 121
§ 4. Plus-value « professionnelle » : le précompte professionnel 122
§ 5. Plus-value « professionnelle » : contribuables visés 122
§ 6. Plus-value « professionnelle » : conditions d'application 122
§ 7. Plus-value « professionnelle » : procédure et obligations du notaire 123
Section 2. Les revenus immobiliers (revenu cadastral, précompte immobilier, habitation propre, mise en location, immeuble improductif de revenus, immeuble à l'étranger et incitants fiscaux à la rénovation des immeubles) 124
Sous-section 1. Bibliographie générale 124
Sous-section 2. Revenus immobiliers des immeubles à l'étranger 126
§ 1. Rappel de la problématique 126
§ 2. Détermination du revenu cadastral des immeubles sis à l'étranger et obligation de déclaration 128
Sous-section 3. Exonération d'impôt pour les cessions de résidences principales en emphytéose 130
Sous-section 4. Examen de jurisprudence et actualités 132
§ 1. Revenus immobiliers – Télétravail 132
§ 2. Revenu cadastral – Matériel et outillage – Exploitation industrielle, commerciale ou artisanale 132
§ 3. Revenu cadastral – Réclamation – Délai – Force majeure 132
§ 4. Revenu cadastral – Caractère définitif – Généralités 133
§ 5. Précompte immobilier – Réduction - Improductivité – Appréciation par parcelle cadastrale – Région wallonne 134
§ 6. Précompte immobilier – Réduction – Improductivité – Caractère involontaire – Réaffectation d'un immeuble industriel ancien – Région flamande 135
§ 7. Précompte immobilier – Réduction – Improductivité – Caractère involontaire – Force majeure – Fait du Prince – Décret interdisant l'activité jusqu'alors exercée – Région flamande 136
§ 8. Précompte immobilier – Exonération – Exercice public d'un culte – Maison d'un pasteur – Région flamande 137
§ 9. Précompte immobilier – Redevable – Possesseur – Notion 137
§ 10. Revenus immobiliers – Location au profit d'une association de fait 137
§ 11. Revenus immobiliers – Location à des fins professionnelles – Charges locatives – Travaux importants effectués par le locataire 139
§ 12. Immeubles à l'étranger – Biens donnés en location – Mobilier – Caractère accessoire – Grèce 140
§ 13. Immeubles à l'étranger – Revenus immobiliers – Détermination du revenu net 141

Section 3. Les plus-values sur immeubles 142
Sous-section 1. Immeubles du patrimoine privé 142
§ 1. Plus-value sur immeubles bâtis (art. 90, 10°, du C.I.R.) – exonérations – habitation propre – nu-propriétaire 142
§ 2. Plus-values sur immeubles bâtis (art. 90, 10°, du C.I.R.) – montant imposable – calcul 143
Sous-section 2. Immeubles du patrimoine professionnel 144
§ 1. Exercice d'une activité professionnelle – Profits et occupations lucratives – Activité habituelle d'achat et vente d'immeubles – Appréciation en fait 144
A. Liège, 9 ch. D, 13 décembre 2019, R.G. n° 2016/RG/1311, *F.J.F.*, n° 2020/277 144
B. Bruxelles, 23 septembre 2021, *F.J.F.*, n° 2023/221 145
§ 2. Exercice d'une activité professionnelle – Actifs affectés à l'activité professionnelle (art. 41 du C.I.R.) – Critères légaux – Caractère limitatif – Principes 146
§ 3. Exercice d'une activité professionnelle – Actifs affectés à l'activité professionnelle (art. 41 du C.I.R.) – Critères légaux – Caractère limitatif – Contribuables tenant une comptabilité simplifiée – Plus-value de cessation 149
Section 4. Les démembrements de la propriété 150
Sous-section 1. Bibliographie générale 150
Sous-section 2. Introduction du nouveau livre 3 du Code civil 151
Sous-section 3. Examen de jurisprudence 152
§ 1. Constitution du droit 153
A. Usufruit – Achat scindé – Évaluation de l'usufruit dans le cadre des impôts sur les revenus – Avantage de toute nature 153
B. Superficie – Redevances perçues à l'occasion de la concession d'un droit de superficie – Engagement connexe 154
§ 2. En cours de droit 155
A. Superficie – Amortissements et intérêts 155
B. Usufruit – dépenses relatives à la mise à disposition de la partie privée d'un immeuble – théorie de la rémunération 156
§ 3. Extinction du droit 157
A. Usufruit – travaux réalisés par l'usufruitier – grosses réparations – extinction du droit d'usufruit – absence d'indemnisation par le nu-propriétaire 157
B. Usufruit – achat scindé – extinction du droit d'usufruit – absence d'indemnisation par le nu-propriétaire 157
Section 5. Le prêt hypothécaire 158
Sous-section 1. Bibliographie, nouveautés législatives et réglementaires 158
§ 1. Prêt hypothécaire – Sixième réforme de l'État – Habitation propre – Doctrine 158
§ 2. Prêt hypothécaire – Sixième réforme de l'État – Habitation propre – Législation et circulaires 158
A. Région wallonne 158
B. Région Bruxelles-Capitale 159
C. Région flamande 159
Sous-section 2. Examen de la jurisprudence 160
§ 1. Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Droit d'habitation réservé au vendeur – Cohabitation entre vendeurs et acheteur 160
§ 2. Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Droit de jouissance précaire par le contribuable cohabitant légal 160
§ 3. Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Inoccupation pour des raisons sociales – Paiement de l'emprunt par l'ex-concubin 161

§ 4. Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Habitation unique – Exceptions – Entraves légales ou contractuelles – Occupation partielle par un ménage distinct 161
Section 6. L'immobilier « papier » – certificats immobiliers et actions de sociétés immobilières réglementées 162
Sous-section 1. Préambule 162
Sous-section 2. Les certificats immobiliers 165
§ 1. Principes 165
§ 2. Aspects comptables et fiscaux 166
§ 3. Régime fiscal des sommes attribuées aux porteurs de certificats immobiliers 168
Sous-section 3. Les sociétés immobilières règlementées 171
§ 1. Cadre légal et réglementaire 171
§ 2. Régime comptable 173
§ 3. Régime fiscal 176
A. Opérations courantes 176
B. Agrément d'une société en tant que SIR 177
C. Apport d'immeubles à une SIR 177
D. Absorption et scission impliquant une SIR 178
E. Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif 178
§ 4. Régime fiscal des actionnaires de la société immobilière réglementée 178
A. Actionnaires personnes physiques 178
B. Actionnaires sociétés belges 179
Section 7. Le choix de vie familiale 180
Sous-section 1. Bibliographie générale 180
Sous-section 2. Formation et maintien de la cellule familiale 180
§ 1. Établissement de l'impôt 180
A. Personne à charge – Impact fiscal – Rappel 180
B. Personne à charge – Conditions – Notion de ménage – Sens courant – Preuve par toute voie de droit 181
C. Personne à charge – Conditions - Cohabitation effective et durable – Notion de fait – Principes de bonne administration 181
D. Personne à charge – Conditions – Notion d'« enfant à charge » 182
E. Personne à charge – Conditions – Notion « d'enfant à charge » – Famille d'accueil 185
F. Personne à charge – Conditions – Notion « d'enfant à charge » – Faire partie du ménage – Preuve 186
G. Personne à charge – Conditions – Notion d'« autres personnes à charge » – Ascendants 186
H. Notion de « chef de ménage » – Cohabitation avec un ascendant 187
I. Calcul de l'impôt – Réduction d'impôt pour garde d'enfant 188
J. Calcul de l'impôt – Réduction d'impôt pour frais d'adoption 190
K. Calcul de l'impôt – Quotité de revenu exemptée d'impôt – Majoration pour l'année du mariage – Exclusion 193
L. Couples mariés – Revenus étrangers – Exemption sous réserve de progressivité – Avantages fiscaux 193
M. Couples mariés – Eurocontrol – Avantages fiscaux – Dépenses donnant lieu à une réduction d'impôt – Absence de discrimination 194
N. Conjoints aidants 197
§ 2. Recouvrement 198
Sous-section 3. Séparation du couple 199

§ 1. Établissement de l'impôt 199
A. Conjoints séparés de fait – Preuve de la séparation de fait 199
B. Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Rappel 201
C. Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Preuve de l'accord 202
D. Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Caractère facultatif de l'article 132*bis* C.I.R. 205
§ 2. Rentes alimentaires 209
A. Déductions des rentes alimentaires – Taxation des rentes alimentaires – Rappel 209
B. Conditions de déduction – Régularité des paiements 210
C. Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Mise à disposition d'un immeuble 212
D. Conditions de déduction – Exécution d'une obligation d'aliments – Paiement volontaire – Assimilation à une libéralité non déductible 213
E. Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Notion d'état de besoin – Prise en compte du niveau de vie élevé – Aspirations de luxe 213
F. Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Frais funéraires 215
G. Conditions de déduction – Ménage distinct 216
H. Conditions de déduction – Preuve du paiement effectif – Intervention d'un tiers 217
I. Conditions de déduction – Arriérés – Non-exécution volontaire d'une décision de justice 218
J. Condition d'imposition – Capitalisation non prévue dans les conventions de divorce – Obligation contractuelle postérieure au divorce 221
K. Conditions d'imposition – Notion de revenu brut ou net pour le calcul des 80 % 221
L. Procédure – Demande de dégrèvement d'office – Double emploi – Omission de la déduction de la rente versée – Imposition du crédirentier – Refus 221
M. Conditions de déduction / d'imposition – Situations d'extranéité – Convention préventive de double imposition – Application de la réduction d'impôt visée à l'article 156, 3°, c, du C.I.R. à une pension alimentaire payée par un non-résident à un résident en Belgique 223
N. Conditions de déduction / d'imposition – Situations d'extranéité – Déductibilité des rentes payées – Non-résident 223
O. Conditions de déduction – La problématique du « compte-enfant » 224
Section 8. Le notaire et l'exercice de son activité professionnelle 226
Sous-section 1. Les revenus professionnels du notaire 226
§ 1. Revenus professionnels – Notion d'activité professionnelle 226
§ 2. Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Taux d'intérêt sur compte courant – Évaluation forfaitaire 227
§ 3. Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Logement meublé 229
§ 4. Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Garde d'enfants 230
§ 5. Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Voiture de société et carte carburant/borne de recharge 231
§ 6. Revenus professionnels – Plus-value professionnelle sur terrain 232
§ 7. Revenus professionnels – Plus-value professionnelle sur immeuble après requalification de l'activité de location du contribuable – Théorie de la contrainte 234
Sous-section 2. Les charges professionnelles du notaire 235
§ 1. Charges professionnelles – Frais de réception lors d'évènements publicitaires : frais de réception déductibles à 50 % ou frais de publicité intégralement déductibles ? 235

§ 2. Charges professionnelles – Dirigeant d'entreprise – Dépense personnelle ou dépense de la société ? 236
§ 3. Charges professionnelles – Dirigeant d'entreprise – Chauffeur privé 237
§ 4. Charges professionnelles – Cotisation de golf, services clubs, Cercle Gaulois 237
§ 5. Charges professionnelles – Rançon payée après une cyberattaque 238
§ 6. Charges professionnelles – Frais de voiture 238
Sous-section 3. Le notaire en tant qu'employeur 240
§ 1. Avantage social – Indemnité forfaitaire de bureau pour le télétravail 240
§ 2. Avantage de toute nature (ATN) – Mise à disposition d'un ordinateur portable 240
Sous-section 4. Points d'attention en cas d'exercice de l'activité professionnelle sous forme de société 241
§ 1. Société – Goodwill – Cession – Taxation étalée – Distinction entre l'ancienne et la nouvelle clientèle 241
§ 2. Société – Taxation étalée – plus-value forcée – remploi spécifique – délai de 5 ans 242
§ 3. Société – Impossibilité de louer une clientèle distincte d'un fonds de commerce – Simulation 244
Sous-section 5. Le régime fiscal des droits d'auteur 244
§ 1. Bibliographie générale 244
A. Doctrine 244
B. Jurisprudence 246
C. Décisions anticipées 246
D. Circulaires 247
§ 2. Introduction 247
§ 3. Rétroactes 248
§ 4. Bref rappel du régime ancien 248
§ 5. Exposé synthétique du nouveau régime 249
A. Une nouvelle définition des revenus de droits d'auteur 249
1. Le 1er tiret et la référence au seul titre 5 du livre XI du CDE 250
2. Le 2e tiret et la référence à la notion d'œuvre littéraire ou artistique originale 251
3. Le 3e tiret et la finalité d'une exploitation ou d'une utilisation effective (en principe) 251
4. Le 4e tiret et l'attestation de travail des arts 251
5. Le 5e tiret et l'alternative en l'absence de l'attestation de travail des arts 251
B. Les nouveaux seuils de « requalification » des revenus mobiliers en revenus professionnels 252
1. Le plafond relatif 254
2. Le plafond absolu 254
C. Maintien partiel du système ancien 255
D. Régime transitoire 256
§ 6. Examen de la jurisprudence et des décisions anticipées 256
A. Revenus mobiliers – Droits d'auteur – Limitations dues à des considérations et règles techniques – Écrits d'avocat 256
B. Revenus mobiliers – Droits d'auteur – Avoirs affectés à l'exercice d'une activité professionnelle – Revenus de droits d'auteur 257
C. Architecte – Abus fiscal – Inopposabilité d'une qualification juridique (art. 344, § 1er, du C.I.R.) – Revenus fixes – Contradiction avec les objectifs de la loi – Requalification en rémunération – Concession de droits d'auteur 257
D. Décision anticipée n° 2023.0437, 25 juillet 2023 259

E. Décision anticipée n° 2023.0698, 24 octobre 2023 259
F. Décision anticipée n° 2023.0799 du 28 novembre 2023 260
G. Décisions anticipées, n° 2023.0936, 16 janvier 2024, n° 2023.0888, 30 janvier 2024 et n° 2024.0062, 27 février 2024 260
Sous-section 6. **La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage** 262
§ 1. Bibliographie générale 262
A. Doctrine 262
B. Circulaires et avis 262
C. Questions parlementaires 262
§ 2. Introduction 263
§ 3. Obligation de rapportage 264
A. Qui est concerné ? 264
B. Que doit contenir l'annexe ? 264
§ 4. Rejet des frais (ou dépense non admises) 266
§ 5. Exemple d'application des principes 268
Section 9. Les sociétés et les groupements 269
Sous-section 1. Les entités assujetties à l'impôt des sociétés 269
§ 1. L'assujettissement à l'impôt 269
A. ASBL – impôt des sociétés vs impôt des personnes morales 269
B. Introduction : rappel du système « IPM ou ISOC » – un système différencié en fonction de la présence ou non d'un but lucratif 270
§ 2. La mutabilité du statut fiscal 276
A. Le passage de l'IPM à l'ISOC 276
B. Le passage de l'ISOC à l'IPM 277
Sous-section 2. Rapports entre droit comptable et droit fiscal 278
§ 1. Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Évaluation des actifs 278
§ 2. Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Conséquence de l'absence de valeur probante de la comptabilité 279
§ 3. Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Amortissement d'un droit réel temporaire 280
Sous-section 3. Détermination de la base imposable (1re opération) 281
§ 1. Conditions générales de déductibilité des frais professionnels 281
A. De l'importance de « qui » a fourni les prestations 282
B. Condition de finalité et théorie de la rémunération – Principes 282
C. Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via la notion de « résidences de plaisance » 288
D. Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via la théorie de la plus-value future ? 289
E. Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via le paiement loyer ? 291
F. Condition de finalité – Déductibilité d'intérêts payés pour financer l'octroi de dividendes 291
G. Condition de finalité – Déductibilité des tantièmes 292
§ 2. Déduction des primes d'assurances EIP 293
A. Limite des 80 % et augmentation salariale 294
B. Limite des 80 % et réforme de la pension légale 295
C. Limite des 80 % et pensions extra-légales du passé 296

D. Limite des 80 % et impact de la nouvelle « loi sur la transparence » 297
Sous-section 4. Ventilation du résultat fiscal suivant sa provenance géographique (2e opération) 298
§ 1. Règles de déductibilité des pertes de source étrangère 298
Sous-section 5. Les déductions fiscales 302
§ 1. « Éléments non imposables » 302
A. Suppression des exonérations à caractère économique 302
B. Réforme du régime des libéralités 302
C. Exonération pour passif social en vertu du statut unique 303
§ 2. « Déduction pour revenus de brevets » 304
§ 3. « Déduction pour revenus d'innovation » 304
A. Généralités – rappel 304
B. Modifications légales 305
§ 4. « Déduction pour investissement » 306
A. Généralités – rappel 306
B. La réforme de la DPI 307
§ 5. La déduction étalée 311
§ 6. « Déduction du transfert intra-groupe » 311
A. X. Régime du transfert intra-groupe – Sociétés exclues – Effet sur la condition d'interdépendance 311
§ 7. Détermination de la base pour le calcul de la (2e) corbeille 312
§ 8. « Déduction pour capital à risque » 314
§ 9. « Pertes antérieures » 314
A. Les pertes antérieures – Preuve – Comptabilité probante – Avantages anormaux ou bénévoles reçus au cours des exercices des pertes antérieures – Surestimation du passif au cours des exercices des pertes antérieures – Incidence 314
§ 10. Suppression du droit à la récupération des déductions en cas de prise ou de changement de contrôle 316
A. Généralités – rappel 316
B. Analyse de la jurisprudence 317
Sous-section 6. Calcul de l'impôt 318
§ 1. Base de l'impôt 318
A. Détermination du bénéfice et ordre des déductions – Modification législative – Nouvel article 206/3 du C.I.R. 318
B. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Liens d'interdépendance – Appréciation en fait 319
C. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Achat et revente à bref délai de chevaux – Achat avec décote – Appréciation 320
D. Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Avantage octroyé par une entreprise étrangère – Renseignements fournis par une administration étrangère 321
E. Base de l'impôt – interdiction de compensation ou de déduction – redressement fiscal – caractère pénal 322
§ 2. Taux de l'impôt 325
A. Taux réduit d'impôt des sociétés 325

B. Définition de la PME 325
C. Principes de cohérence et consolidation 326
D. Augmentation des critères de taille avec exception au principe de cohérence 327
E. Dispense temporaire pour les nouvelles PME 330
§ 3. La cotisation distincte sur commissions secrètes 331
A. Généralités – rappel 332
B. Régime associé aux dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés 333
1. Fiches individuelles – principe et exceptions 333
2. Dérogations à l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes 337
3. Caractère déductible ou non des dépenses non justifiées 338
C. Régime associé aux bénéfices dissimulés 338
1. Bénéfices dissimulés – principe et exceptions 338
2. Dérogations à l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes ? 339
3. Caractère déductible ou non des bénéfices dissimulés 339
Sous-section 7. Sorties d'argent de la société vers l'actionnaire 340
*§ 1. VVPR*bis 340
*§ 2. VVPR*bis *– Réforme – Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses* 340
A. Moment de libération du capital 342
B. Acomptes sur dividendes et dividendes intercalaires 343
C. Réduction de capital 344
D. Mariage de l'actionnaire 345
§ 3. Article 537 du C.I.R. dit régime de liquidation interne 346
A. Réserve légale 346
B. Réduction de capital préalable 346
§ 4. Réserve de liquidation 348
A. Calcul du délai d'attente de 5 ans 348
B. Avance sur bonis de liquidation 349
C. Actionnariat mixte 349
D. Abus fiscal 350
Sous-section 8. Nouveautés en lien avec les groupes multinationaux 351
§ 1. Nouveau régime CFC : changement de modèle 351
§ 2. Taxation minimale des multinationales (transposition de la directive « Pilier 2 ») 354
Sous-section 9. Réorganisation de sociétés 358
§ 1. Réduction de capital et abus fiscal : arrêt de la Cour de cassation du 25 novembre 2021 358
§ 2. Restructurations de sociétés éligibles au régime d'immunité fiscale 360
§ 3. Disposition anti-abus en matière de restructurations – Mise en balance des avantages fiscaux et des motifs économiques – Arrêt de la cour d'appel de Gand du 11 janvier 2022 361
§ 4. Transfert de résidence fiscale à l'étranger – Précompte mobilier 364
Section 10. Les cessions d'entreprises 365
Sous-section 1. Cessions d'actions ou parts 365
§ 1. Impôt des personnes physiques 365
A. Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » d'un patrimoine privé – Pas de violation du principe de légalité de l'impôt 365

B. Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » d'un patrimoine privé – L'anormalité peut exister même sans prise de risques 367
C. Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » du patrimoine privé – Plus-value interne après scission partielle 368
D. Plus-values sur actions ou parts – L'absence de déductibilité des frais viole le principe d'égalité 369
§ 2. Impôt des sociétés 371
A. Plus-values exonérées sur actions ou parts – Cession du contrôle d'une ASBL 371
B. Plus-values exonérées sur actions ou parts – Condition de détention minimale – Vente des titres à plusieurs acheteurs sur plusieurs jours 372
C. Avantage anormal ou bénévole – Abandon de créance préalable à une cession de titres 373
D. Comptabilisation à leur valeur d'acquisition d'actions acquises gratuitement ou à un prix réduit – Sous-estimation d'actif ? Avantage anormal ou bénévole ? 374
§ 3. Droits et privilèges du Trésor 376
A. Responsabilité solidaire des vendeurs d'actions d'une société de liquidités – Amende infligée à la société pour absence de déclaration – Accessoire de l'impôt couvert par la solidarité prévue par l'article 442*ter* C.I.R. ? (Non) 376
B. Responsabilité solidaire des vendeurs d'actions d'une société de liquidité – Abrogation et remplacement de l'article 442*ter* C.I.R. par l'article 52 CRAF 377
Sous-section 2. Cessions d'actifs 378
§ 1. Impôt des personnes physiques 378
A. Plus-value sur actif affecté à l'exercice d'une activité professionnelle – Interdiction de taxer en revenu divers la plus-value sur un actif professionnel non imposable comme telle 378
B. Plus-value professionnelle sur terrain – Absence de discrimination entre la personne physique qui tient une comptabilité simplifiée et les contribuables qui tiennent une comptabilité en partie double 380
C. Plus-value de cessation – Désaffectation professionnelle – Réduction de la base imposable en fonction des évolutions de l'indice ABEX après cessation 381
D. Plus-value de cessation – Bien indivis amorti par un seul conjoint – Étendue de la plus-value taxable 383
§ 2. Impôt des sociétés 384
A. Sociétés en liquidation – Obligation de dépôt d'une déclaration pour la période comprise entre le début de l'exercice et la date de dissolution 384
B. Sociétés en liquidation – Notion de plus-values « constatées » au sens de l'article 208, al. 2, du C.I.R. 385
§ 3. Droits et privilèges du Trésor 387
A. Opposabilité des cessions de fonds de commerce et responsabilité solidaire des cessionnaires – Abrogation et remplacement de l'article 442*bis* C.I.R. par l'article 50 CRAF 387
Section 11. La taxe caïman 388
Sous-section 1. Le concept de « construction juridique » 390
§ 1. Constructions juridiques « de type 1 » 390
§ 2. Constructions juridiques « de type 2 » 390
A. Entités exclues de la notion de construction juridique « de type 2 » 390
B. Constructions juridiques « de type 2 » établies au sein de l'EEE 391
C. Constructions juridiques « de type 2 » établies en dehors de l'EEE 392
§ 3. Constructions juridiques « de type 3 » 393
§ 4. Les constructions « intermédiaires » et « filiales » 393
Sous-section 2. Le concept de « fondateur » 394

Sous-section 3. Imposition par transparence 395
Sous-section 4. Imposition des revenus distribués (effectivement ou fictivement) par la construction juridique 398
§ 1. Régime fiscal des revenus effectivement distribués 398
§ 2. Imposition des distributions fictives 400
A. Apport et transfert 400
B. Exit tax 402
C. Étalement du paiement de l'impôt 403
Sous-section 5. Obligation déclarative 403
Sous-section 6. Entrée en vigueur 404

Chapitre 1
Généralités

Section 1
Bibliographie d'ouvrages généraux (2019-2024)

Aymeric NOLLET

Sous-section 1
Manuels

J.J. Couturier et Br. Peeters, *Belgisch Belastingrecht*, 28e éd., Anvers, Maklu, 2023.

O. D'aout, D. Darte, N. Honhon, B. Mariscal et J. Picavet, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2024, réédition annuelle.

D. Darte, Y. Noel et S. Garroy, *Maîtriser l'I.Soc.*, Seraing, EdiPro, 2024, réédition annuelle.

L. Deklerck, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 11e éd., Bruxelles, Larcier, 2020.

E.-J. Navez (éd.), *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021.

M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020.

Fr. Stévenart-Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2023, et 4e éd., 2024, à paraître.

Tiberghien, *Manuel de droit fiscal 2023-2024*, 2 tomes, Malines, Kluwer, 2024, réédition annuelle.

S. Garroy, A. Nollet, A. Vermeire et L. Herve, *Manuel d'impôt des sociétés*, Limal, Anthemis, 2024, à paraître.

Sous-section 2
Ouvrages collectifs autres que des manuels (actes de colloques, Liber Amicorum, Grands arrêts...)

S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2023.

Fr. Stévenart-Meeûs et E. Traversa (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale – Principes généraux*, Bruxelles, Larcier, 2020.

B. Peeters, I. Van De Woesteyne et M. Delanote (dir.), *Liber Amicorum Stefaan Van Crombrugge*, Roulers, Roularta, 2020.

E. Ceci (dir.), *Approche pratique de la fiscalité belge : entre évolution, révolution et questionnement*, Bruxelles, Larcier, 2023.

S. Garroy et R. Aydogdu (dir.), *Entreprises en difficulté et fiscalité*, Limal, Anthemis, 2023.

Le droit fiscal en Belgique – Édition 2024, Limal, Anthemis, 2024.

M. Moris, Fr. Stévenart-Meeûs et E. Traversa (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale – Procédure fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2024, à paraître.

Sous-section 3
Thèses de doctorat

L. Brosens, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen*, Bruxelles, Larcier, 2018, 827 p.

F. Desmyttere, *Fiscale nalevingskosten – Het eigendomsrecht en de vrijheid van ondernemerschap*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 800 p.

S. Garroy, *Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe des entreprises sociales en Belgique : une illustration des interactions entre le droit fiscal et le droit des personnes morales*, Liège, Presses universitaires de Liège, 2023, 711 p.

F. Henneaux, *Le moment de naissance du revenu imposable en droit fiscal belge. Fait générateur du revenu, interaction avec le régime des fruits civils, interaction avec le principe d'annualité de l'impôt*, Limal, Anthemis, 2021.

A. Nollet, *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc – Essai de cadre théorique et critique en droit belge*, coll. Fondements du droit fiscal, thèse de doctorat soutenue en 2018 à l'Université de Liège et l'Université d'Anvers, Bruxelles, Larcier, 2019, 739 p.

N. Van Damme, *Fiscale wetsontduiking, Fraus legis in fiscalibus*, Anvers/Gand, Intersentia, 2021.

Section 2
Principes constitutionnels de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt

Marc BOURGEOIS

Sous-section 1
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale

La jurisprudence évoquée ci-après concerne deux principes constitutionnels souvent mobilisés par les contribuables en vue de mettre en cause la validité d'une norme fiscale.

Tout d'abord, certains arrêts traitent du principe de légalité, tel que prévu par les articles 170 et 172, al. 2, de la Constitution. Son effet principal et traditionnellement reconnu en jurisprudence est d'interdire au législateur compétent de déléguer à l'exécutif (ou à n'importe quelle autre entité) le pouvoir de fixer ou de modifier des « éléments essentiels » du régime d'un impôt donné. L'exigence de légalité de l'impôt comporte néanmoins un second volet : l'article 170 de la Constitution implique aussi que la norme fiscale, en tant qu'elle détermine les éléments essentiels de l'impôt, doit indiquer, en des termes clairs, précis et non équivoques, les actes qui sont imposables, de telle sorte, d'une part, que chacun puisse – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – prévoir raisonnablement les conséquences fiscales de ses actes dans un contexte donné, sans que le législateur en arrive à une rigidité excessive qui empêcherait de tenir compte des circonstances ou conceptions changeantes dans l'interprétation ou dans l'application d'une norme fiscale, et, d'autre part, que l'administration fiscale et le juge ne se voient pas conférer un trop grand pouvoir discrétionnaire. C'est essentiellement à propos de ce second volet du principe constitutionnel de légalité que la Cour constitutionnelle a été interrogée durant la période sous revue et a développé une jurisprudence qualifiable de novatrice (bien que décevante pour les contribuables concernés).

Ensuite, le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale, ancré dans les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, continue de contraindre les auteurs de normes fiscales à assortir les différences de traitement de situations comparables et, le cas échéant, l'identité de traitement de situations essentiellement différentes, d'une justification raisonnable (traduite par un lien d'adéquation et de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi ou les effets de la norme en cause).

Le propos qui suit est le fruit d'un travail de sélection, en fonction des centres d'intérêt de la pratique notariale, de décisions se rapportant uniquement à la matière des impôts sur les revenus.

Sous-section 2

Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Déductibilité des frais professionnels – Constructions « QFIE » – Comparaison avec la mise à disposition d'un immeuble par une société à son dirigeant moyennant une indemnité modique

C. const., 14 octobre 2021, n° 139/2021.

J. Van Dyck, « Un os à ronger pour les exégètes », *Le Fiscologue*, n° 1719, 22 octobre 2021, p. 12.

Le litige devant le juge *a quo* concernait une société ayant procédé, par le passé, à des constructions dites « QFIE ». Trois opérations ont été réalisées en 1989, par lesquelles cette société a acquis des obligations italiennes avec coupons, à des dates proches de l'échéance des intérêts. Après avoir perçu les intérêts, diminués de l'impôt italien prélevé à la source, la société en question a revendu ces obligations en réalisant une moins-value. La perception des intérêts n'a pas empêché que les opérations se soldent par une perte comptable. Les opérations ont cependant permis à la société de réduire sa charge fiscale, et ce par le biais de l'imputation sur l'impôt dû en Belgique de l*a quo*tité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) prévue par la convention préventive de la double imposition belgo-italienne. Cette QFIE s'élevait à 15 % du montant des intérêts perçus, indépendamment du montant de l'impôt, en l'occurrence italien, effectivement retenu à la source. Devant la cour d'appel de Liège, la question s'est posée de savoir si les pertes engendrées par les opérations litigieuses, qui correspondaient au montant de la moins-value sur la réalisation des titres, étaient déductibles sous l'empire de la disposition générale relative aux frais professionnels (actuellement, art. 49 du C.I.R.). La société contribuable se prévalait d'un arrêt de la Cour de cassation du 21 juin 2019. De cette décision, il pouvait, selon elle, se déduire que la condition de finalité requise par l'article 44 du C.I.R. 1964 (actuellement, art. 49 du C.I.R.) (dépenses ou charges « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables ») était remplie en l'espèce, même si les opérations étaient exclusivement motivées par la possibilité de bénéficier d'une QFIE permettant de réduire, voire de neutraliser, l'impôt dont elle était redevable en Belgique.

La cour d'appel de Liège renvoyait, quant à elle, à un arrêt de la Cour de cassation du 21 septembre 2018, qui, à propos de frais relatifs à l'acquisition par une société médicale d'une habitation à la côte et mise à la disposition de son gérant moyennant une indemnité modique, a admis que la condition de finalité n'était pas remplie.

Dès lors que cette jurisprudence de la Cour de cassation suscitait des doutes quant au respect des principes constitutionnels de légalité et d'égalité, la cour d'appel a décidé d'interroger la Cour constitutionnelle à ce propos. L'interprétation dont la constitutionnalité est questionnée est celle selon laquelle l'article 49 du C.I.R. (coordination actuelle) « autoriserait la déduction

de charges qui ont été exposées dans le cadre d'opérations complexes et inhabituelles, posées dans le seul but de réduire voire de neutraliser l'impôt qui se serait appliqué au contribuable en l'absence de ces opérations » (B.10).

Sous l'angle du respect du principe de légalité tel que consacré par l'article 170 de la Constitution, la Cour constitutionnelle ne s'estime pas compétente pour contrôler la manière dont les juges du fond ainsi que la Cour de cassation interprètent les dispositions législatives. « Le contrôle de la constitutionnalité d'une disposition législative à l'aune du principe de la légalité de l'impôt implique pour la Cour de contrôler que le législateur n'a pas procédé à une délégation prohibée par ce principe et que la disposition législative est suffisamment précise ; il ne permet pas en soi à la Cour de contrôler la manière dont le juge interprète la disposition législative en question, au regard du libellé de cette disposition » (B.13). Partant, sur ce point, la question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Quant au respect du principe d'égalité et de non-discrimination, la Cour est d'abord invitée par la cour d'appel de Liège à comparer les contribuables ayant effectué une opération telle que celles s'inscrivant dans le cadre des constructions dites « QFIE », selon que l'opération peut produire des revenus imposables substantiels ou, au contraire, modiques. Les frais exposés ne seraient, selon le juge *a quo,* déductibles que dans le second cas. Selon la Cour constitutionnelle toutefois, il ne ressort nullement de la jurisprudence de la Cour de cassation que les charges exposées par une société ne seraient déductibles qu'à la condition qu'elles l'aient été dans le cadre d'opérations susceptibles de produire des revenus imposables substantiels. La différence de traitement ici soulevée n'existe donc pas.

Toujours du point de vue du contrôle de l'absence de discrimination, la Cour constitutionnelle s'est aussi prononcée sur la différence de traitement alléguée entre, d'une part, le contribuable qui a réalisé une opération « QFIE » en vue de réduire sa charge fiscale et, d'autre part, celui qui, contre une indemnité modique, a accordé un avantage à un tiers (hypothèse de la mise à disposition d'un appartement à la côte par une société à son dirigeant). Dans les deux cas certes, les opérations concernées ont engendré pour le contribuable un revenu imposable modique par rapport aux frais exposés. Pour autant, seuls les frais exposés dans le premier cas sont considérés comme ayant été exposés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et sont, dès lors déductibles. Selon la Cour toutefois, les deux catégories de contribuables ci-avant évoquées se trouvent dans des situations essentiellement différentes, au regard de cette condition de « finalité ». La société qui a réalisé une opération « QFIE » a, dans le cadre de cette opération, perçu des intérêts d'origine étrangère, lesquels constituent des revenus imposables. Même si, par cette opération, la société poursuit un objectif purement fiscal, il n'en demeure pas moins que, pour réaliser cet objectif, la perception d'intérêts est indispensable. Autre chose est la situation de la société qui accorde un avantage à un tiers contre une indemnité qui est sans rapport avec la valeur réelle dudit avantage, exclusivement en vue de procurer un avantage à ce tiers. Cette dernière société n'agit en principe pas en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Il n'en va autrement – à vérifier par le juge du fond – que si l'avantage ainsi accordé répond à des prestations réelles du tiers et qu'il lui est accordé à titre de rémunération. Par voie de conséquence, la différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable.

Sous-section 3
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. Const.) – Notion de « gestion normale d'un patrimoine »

C. const., 24 février 2022, n° 31/2022, *F.J.F.*, n° 2022/182.

Voy. aussi la contribution de Me Warzée dans ces *Chroniques* (voy. *infra*).

La Cour est interrogée sur le point de savoir si l'article 90, 1°, du C.I.R. viole le principe constitutionnel de légalité, ou encore le principe d'égalité, tels que prévus aux articles 170 et 172 de la Constitution, en ce qu'il rend imposables les bénéfices ou profits obtenus en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à moins que ces bénéfices ou profits résultent d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers. En particulier, le caractère insuffisamment précis de la notion de gestion normale et, partant, l'application imprévisible qui en découle, seraient de nature à violer l'exigence constitutionnelle de légalité en matière fiscale.

Selon la Cour, il ressort des articles 170 et 172 de la Constitution que les éléments essentiels de tout impôt établi au profit de l'autorité fédérale doivent, en principe, être déterminés par une assemblée délibérante démocratiquement élue, et que ces éléments doivent être mentionnés dans la loi au moyen de termes précis, non équivoques et clairs. Le principe de légalité en matière fiscale exige ainsi que le législateur indique, en des termes clairs, précis et non équivoques, les actes qui sont imposables, de telle sorte, d'une part, que chacun puisse raisonnablement prévoir les conséquences fiscales de ses actes et, d'autre part, que l'administration fiscale et le juge ne se voient pas conférer un trop grand pouvoir discrétionnaire. Le principe d'égalité s'oppose à une différence de traitement injustifiée entre deux catégories de contribuables : d'une part, ceux qui bénéficient de la garantie que nul ne peut être soumis à un impôt qui ne satisfait pas au principe de légalité en matière fiscale et, d'autre part, ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle.

La notion d'« opérations de gestion normale », mentionnée à l'article 90, 1°, du C.I.R., constitue l'un des éléments déterminants pour établir si un acte donné est imposable ou s'il relève de l'exception, précitée, à l'imposition. Cette notion renvoie aux actes d'un « bon père de famille », un concept qui est généralement compris en droit comme désignant une « personne prudente et raisonnable ». On ne saurait reprocher au législateur, au nom de la sécurité juridique, de ne pas avoir fixé des critères à ce point précis que l'administration fiscale et le juge ne disposeraient plus d'aucun pouvoir d'appréciation dans une matière qui se caractérise par une très grande diversité de situations. En outre, le législateur a prévu certaines garanties au profit du contribuable, qui le protègent de l'arbitraire. Ainsi, une décision anticipée en matière fiscale peut être sollicitée, l'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration dans chaque cas concret et les éventuelles divergences d'interprétation peuvent en toute hypothèse être corrigées par les recours disponibles.

Au final, bien que le législateur confère à l'administration fiscale et au juge un certain pouvoir d'appréciation, celui-ci n'enlève pas à l'article 90, 1°, du C.I.R. son caractère suffisamment précis pour satisfaire au principe de légalité en matière fiscale. Cette disposition est donc compatible avec les articles 170 et 172 de la Constitution.

Sous-section 4
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe de légalité (art. 170 et 172, al. 2, C. const.) – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Acquisitions immobilières successives et risque de requalification des loyers perçus en revenus professionnels

C. const., 9 novembre 2023, n° 142/2023.

F. Desterbeck, « Il n'existe pas de critères concrets pour imposer les revenus immobiliers au titre de profits et de tels critères ne sont pas nécessaires », *Act. fisc.*, n° 2024/01.

En matière d'impôt des personnes physiques, la Cour constitutionnelle a été invitée à examiner la compatibilité des articles 23, § 1er (disposition générale énumérant les revenus professionnels) et 27 (définition des « profits ») du C.I.R. avec les principes de légalité et d'égalité en matière fiscale en ce qu'elles rendraient imposables, au titre de revenus professionnels, « des loyers générés par des immeubles » à partir d'un nombre d'acquisitions immobilières non déterminé par la loi et sur la base du « critère prédominant dans la pratique administrative et dans la jurisprudence du recours au crédit ». De surcroît, la Cour est aussi interrogée sur la compatibilité des dispositions précitées avec le principe d'égalité en ce qu'elles créeraient une discrimination entre les contribuables propriétaires d'une même quantité d'immeubles, quant à la façon dont sont imposés les revenus de ces immeubles, suivant que l'acquisition de ceux-ci a été financée par un crédit ou par des fonds propres.

Après un rappel des principes de taxation, la Cour constate que « l'impôt dû par le contribuable qui perçoit les loyers diffère sensiblement selon que ceux-ci sont imposés suivant les dispositions applicables aux revenus immobiliers ou que ces revenus locatifs sont considérés comme des revenus professionnels et imposés à ce titre » (B.3.3.).

En réponse à l'argument fondé sur la violation du principe constitutionnel de légalité tel que prévu par l'article 170 de la Constitution, la Cour constitutionnelle rappelle sa jurisprudence classique : l'exigence de légalité en matière fiscale exige « que le législateur indique, en des termes clairs, précis et non équivoques, les actes qui sont imposables, de telle sorte, d'une part, que chacun puisse – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – prévoir raisonnablement les conséquences fiscales de ses actes dans un contexte donné, sans que le législateur en arrive à une rigidité excessive qui empêcherait de tenir compte des circonstances ou conceptions changeantes dans l'interprétation ou dans l'application d'une norme fiscale, et, d'autre part, que l'administration fiscale et le juge ne se voient pas conférer un trop grand pouvoir discrétionnaire. Le principe de légalité n'empêche pas qu'un pouvoir d'appréciation

soit conféré à l'administration fiscale sous le contrôle des juridictions. Cela ne signifie pas que la disposition en cause ne satisfait pas à l'exigence de prévisibilité. La condition de prévisibilité se trouve remplie lorsque le contribuable peut savoir, à partir du libellé des dispositions législatives et, au besoin, à l'aide de leur interprétation par les juridictions, quels actes sont soumis à l'impôt » (B.4.3.).

Les notions d'« activité de toute nature » et de « profits d'une occupation lucrative », qui qualifient une des catégories de revenus professionnels, constituent des éléments déterminants pour établir la base imposable de ces revenus et le taux d'imposition applicable. Ces notions doivent dès lors être conformes au principe de la légalité en matière fiscale (B.5.1). S'appuyant sur l'historique des dispositions en cause ainsi que sur la manière dont la Cour de cassation définit traditionnellement la notion d'activité professionnelle (« ensemble d'opérations suffisamment fréquentes [...] et liées entre elles [...] pour constituer une activité continue et habituelle »), la Cour estime ensuite que : « L'administration fiscale, sous le contrôle du juge, peut ainsi considérer que la multiplication d'achats de biens immobiliers en vue de les mettre en location et la réalisation d'opérations diverses ayant pour finalité la perception de loyers constituent une occupation lucrative, de sorte que les loyers perçus qui ont été générés par cette occupation doivent être qualifiés de revenus professionnels et sont imposés comme tels » (B.6.2.). Les dispositions en cause, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, permettent, dès lors, au contribuable de prévoir, en s'entourant, si nécessaire, d'avis de professionnels, que des loyers obtenus en conséquence d'une multiplication d'achats immobiliers risquent une (re)qualification en tant que « revenus professionnels ». Ainsi, il ne saurait être reproché au législateur, au nom de la sécurité juridique, « de ne pas avoir fixé en l'occurrence des critères à ce point précis que l'administration fiscale et le juge ne disposeraient plus d'aucun pouvoir d'appréciation dans une matière qui se caractérise par une très grande diversité de situations. En particulier, il ne saurait être fait grief au législateur de ne pas avoir déterminé un nombre d'acquisitions immobilières à partir duquel les revenus ne sont plus imposés au titre de revenus de biens immobiliers, mais au titre de revenus professionnels, dès lors que l'ensemble des opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles qui constituent une occupation lucrative est appréhendé par l'administration, sous le contrôle du juge, à partir d'un certain nombre de faits et de constatations qui ne se réduisent pas au nombre d'acquisitions réalisées sur une période donnée » (B.7.2.).

Autrement dit, si le principe constitutionnel de légalité implique que les dispositions législatives fixant les éléments essentiels d'un impôt soient suffisamment précises, cette exigence n'a pas pour conséquence d'interdire au législateur de conférer à l'administration fiscale et au juge un certain pouvoir d'appréciation, en l'occurrence ici pour déterminer ce qui constitue une occupation lucrative générant des profits. Bien que ce pouvoir puisse entraîner d'éventuelles divergences dans la pratique administrative et dans la jurisprudence, il demeure limité, notamment compte tenu de la jurisprudence ancienne et constante de la Cour de cassation en la matière.

Le principe de légalité n'est pas donc pas violé.

Par ailleurs, « les dispositions en cause n'établissent elles-mêmes aucune différence de traitement fondée sur le critère du recours au crédit hypothécaire. Elles ne sont dès lors pas davantage contraires au principe d'égalité dans l'hypothèse où la violation de celui-ci découlerait d'une discrimination entre les contribuables percevant des loyers générés par des immeubles dont ils sont propriétaires, selon que ces immeubles ont été acquis à l'aide de crédits hypothécaires ou au moyen de fonds constitués par une épargne personnelle ou du réemploi de sommes provenant d'une succession ou d'une donation » (B.9.2.). Les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ne sont, dès lors, pas violés non plus.

Au demeurant, la Cour constitutionnelle souligne que l'insécurité engendrée par le pouvoir d'appréciation tant administratif que judiciaire (à partir de quel moment des acquisitions immobilières successives constituent-elles une « occupation lucrative » générant des profits considérés comme des revenus professionnels ?) peut être conjurée par le biais du dispositif de décisions anticipées : « chaque contribuable peut saisir l'administration fiscale pour qu'elle détermine, par la voie d'une décision contraignante, comment la loi fiscale s'appliquera à une situation ou opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. En cas de doute, le contribuable est donc en mesure de déterminer si les revenus locatifs générés par les biens immobiliers qu'il a acquis seront considérés ou non comme des revenus professionnels et imposés à ce titre » (B.14.1). Le contribuable peut aussi s'appuyer, en vue d'un surcroît de prévisibilité, sur des décisions anticipées rendues à propos d'autres cas concrets et publiées de manière anonyme. Selon la Cour, « les décisions anticipées concourent à la clarté et à la prévisibilité de la loi fiscale sans que le Service des décisions anticipées ne devienne un législateur pour autant » (B.14.2.).

Sous-section 5
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Arriérés de rentes alimentaires

C. const., 17 mars 2022, n° 44/2022, *F.J.F.*, n° 2022/216, *R.G.C.F.*, liv. 3, p. 245.

Voy. aussi la contribution de Frédérik Fogli et d'Eva Delvaux dans ces *Chroniques* (voy. *infra*).

En vertu de l'article 104, 1° et 2°, du C.I.R., 80 % des rentes alimentaires versées sont, sous certaines conditions, déductibles de l'ensemble des revenus nets d'un contribuable lorsqu'elles sont soit payées régulièrement à des personnes qui ne font pas partie du ménage, soit payées après la période imposable au cours de laquelle elles sont dues et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif.

Les personnes qui sont condamnées par une décision judiciaire au paiement d'une pension alimentaire, qui interjettent appel de cette décision, qui ne paient pas de pensions alimentaires au cours de cette procédure d'appel parce que le crédirentier ne prend pas d'initiatives pour faire exécuter la décision judiciaire précitée, et qui ne procèdent au paiement des pensions alimentaires qu'après que la juridiction devant statuer en appel a rejeté cet appel, ne

peuvent pas déduire cette rente. Il est demandé à la Cour si cette distinction de traitement est contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. La Cour limite l'examen de la question préjudicielle à la situation dans laquelle la décision judiciaire relative à une pension alimentaire est exécutoire par provision.

Le principe consiste en ce que les débirentiers pour lesquels le montant de la pension alimentaire ne change pas doivent payer régulièrement s'ils entendent bénéficier du régime des dépenses déductibles. Cette disposition est complétée par l'article 104, 2°, du C.I.R., qui concerne la situation dans laquelle une décision judiciaire fixe ou augmente le montant de la pension alimentaire avec effet rétroactif et cet effet porte sur une période imposable antérieure à celle au cours de laquelle le paiement est effectué. En revanche, il n'a nullement été prévu d'accorder la déductibilité fiscale des pensions alimentaires payées auxquelles le débirentier a été condamné par un jugement qu'il n'a pas exécuté ou qu'il a exécuté tardivement. L'arriéré ne peut jamais être imputable à un manquement du débirentier lui-même. Permettre la déduction des arriérés de pension alimentaire dans tous les cas irait à l'encontre du but du législateur et serait en outre contraire aux raisons d'être de la pension alimentaire. Celle-ci est en effet un moyen d'existence qui, par sa nature, contribue aux besoins quotidiens du crédirentier, raison pour laquelle elle doit nécessairement être payée ponctuellement.

Lorsqu'une personne a négligé d'exécuter une décision judiciaire lui ordonnant le paiement d'une pension alimentaire au cours de la période imposable à laquelle cette pension se rapporte, la différence de traitement en cause est raisonnablement justifiée. La circonstance que le crédirentier n'a pas pris d'initiatives pour faire exécuter la décision judiciaire concernée ne change rien, en soi, dans le cadre de la déduction fiscale de pensions alimentaires, au constat que la pension alimentaire n'est payée qu'après la période imposable à laquelle elle se rapporte, sans que l'on puisse, pour se faire, se prévaloir d'une décision judiciaire fixant ou augmentant avec effet rétroactif le montant de la pension alimentaire.

Cet arrêt de la Cour constitutionnelle s'inscrit dans le prolongement et confirme l'orientation déjà empruntée par cette dernière dans le cadre d'un arrêt prononcé le 27 mai 2008 (n° 87/2008).

Sous-section 6
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Réforme du régime fiscal des droits d'auteur

C. const., 16 mai 2024, n° 52/2024, comm. de S. Breuval, *Cour. fisc.*, 2024, liv. 10, p. 240.

S. Watelet, « Droits d'auteur : quel crédit peut-on encore donner à un arrêt de la Cour constitutionnelle en matière fiscale ? », *Act. fisc.*, n° 2024/19.

K. Hellinckx et T. Goemaere, « Grondwettelijk Hof bevestigt: boeken voor de IT-sector? », *Fisc. Act.*, n° 2024/21.

C. Buysse, « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », n° 1837, 24 mai 2024, p. 1.

Voy. aussi la contribution de S. Garroy et G. Delobbe dans ces *Chroniques* (voy. *infra*).

Par cet arrêt récemment prononcé, la Cour constitutionnelle a rejeté les recours en annulation introduits à l'encontre du nouveau régime fiscal des droits d'auteur, commenté ci-après dans les présentes *Chroniques*.

Selon la Cour, l'article 17, § 1er, 5°, du C.I.R., dans sa version ainsi réformée par la loi-programme du 26 décembre 2022, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il créerait une différence de traitement entre les auteurs d'œuvres littéraires ou artistiques protégées par le droit d'auteur, selon que ces œuvres sont ou non des programmes d'ordinateur.

La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir la nature de l'œuvre qui est protégée par le droit d'auteur et à laquelle les revenus se rapportent, à savoir une œuvre littéraire ou artistique dans un cas et un programme d'ordinateur dans l'autre cas.

Le régime fiscal particulier des droits d'auteur repose sur la présomption selon laquelle les revenus auxquels il s'applique sont perçus de manière irrégulière et aléatoire. Par la disposition attaquée, le législateur aurait ainsi restreint le champ d'application de ce régime fiscal particulier. L'exclusion des programmes d'ordinateur de ce régime reposerait sur l'idée que la présomption selon laquelle les droits d'auteur correspondent à des revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire n'est pas établie en ce qui concerne les programmes d'ordinateur.

Compte tenu du pouvoir d'appréciation étendu dont il dispose en matière fiscale et de la nécessité de recourir à des catégories qui n'appréhendent la diversité de situations qu'avec un certain degré d'approximation, le législateur a, dès lors, pu raisonnablement présumer qu'un risque de précarité et des aléas existent en ce qui concerne les revenus des auteurs d'œuvres littéraires et artistiques, et non – ou d'une manière nettement plus circonscrite – en ce qui concerne les revenus des concepteurs de programmes d'ordinateur. À cet égard, le législateur a pu tenir compte du fait que, depuis plusieurs années, la création des programmes d'ordinateur donne lieu à un recours relativement systématique au régime fiscal des droits d'auteur, ce que montre le nombre de décisions du Service de décisions anticipées rendues à la demande des entreprises actives dans ce secteur, de sorte que le paiement de droits d'auteur y est devenu un mode de rémunération à part entière. Il s'ensuit que la différence de traitement attaquée repose sur un critère pertinent en vue de la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur.

Enfin, la mesure attaquée ne produit pas des effets disproportionnés pour les créateurs de programmes d'ordinateur ou pour les personnes qui les emploient, en ce qu'elle aurait uniquement pour effet de les soumettre au régime fiscal applicable aux revenus professionnels. À cet égard, il n'apparaît pas que la mesure attaquée aille au-delà de ce que requiert la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur.

Compte tenu de ce qui précède, l'exclusion des revenus se rapportant aux programmes d'ordinateur du régime fiscal des droits d'auteur est raisonnablement justifiée.

Une certaine doctrine fiscale se montre très critique vis-à-vis de cet arrêt.

Sous-section 7
Principes constitutionnels applicables en matière fiscale – Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, al. 1er, C. const.) – Taux distinct pour les arriérés de rémunération par le fait d'un litige – Discrimination des titulaires de profits

C. const., 18 juillet 2024, n° 87/2024, comm. par C. Verscheure, *Act. fisc.*, 2024, à paraître.

La Cour constitutionnelle a récemment prononcé un arrêt sur une question préjudicielle relatif à l'imposition de profits payés tardivement en raison de l'existence d'un litige.

La première question préjudicielle porte sur la compatibilité de l'article 171, 5°, b), du C.I.R. avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en tant que cette disposition créerait une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui perçoivent des rémunérations et, d'autre part, les contribuables qui perçoivent des profits, en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur les revenus dont le paiement ou l'attribution n'a eu lieu, par le fait de l'existence d'un litige, qu'après l'expiration de la période imposable à laquelle ils se rapportent effectivement. L'article 171, 5°, b), précité réserve, en effet, le bénéfice du taux distinct en cas de litige aux seules rémunérations des travailleurs, à l'exclusion des profits.

Pour la Cour, compte tenu de la raison d'être de l'application d'un taux distinct dans ce type de circonstances (freiner la progressivité de l'impôt), les deux catégories de contribuables sont comparables. Quant à l'existence d'une justification raisonnable pour la différence de traitement constatée, la Cour juge qu'elle en est dépourvue. Dès lors, il convient de conclure à l'incompatibilité de l'article 171, 5°, *b)*, du C.I.R. avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il ne prévoit pas que les profits puissent être imposés distinctement lorsque le paiement de ces profits n'a eu lieu, par le fait de l'existence d'un litige, qu'après l'expiration de la période imposable à laquelle ils se rapportent effectivement.

La seconde question préjudicielle concerne la compatibilité de l'article 171, 6°, du C.I.R. avec le principe d'égalité et de non-discrimination en ce qu'il ne vise que les profits payés par le fait de l'autorité publique à l'exclusion de ceux payés par des particuliers alors que, dans les deux cas, le créancier qui reçoit le paiement en une seule fois postérieurement à l'année des prestations se voit imposer cette situation pour des raisons indépendantes de sa volonté, sans risque d'abus ni possibilité d'arrangement entre parties pour retirer un avantage fiscal du retard de paiement.

Compte tenu de la réponse à la première question préjudicielle, la Cour estime que la réponse à cette seconde question n'est pas utile à la solution du litige pendant devant la juridiction *a quo*. Comme le souligne Madame Verscheure dans son commentaire, la Cour a cependant déjà saisi l'occasion de se prononcer, dans un arrêt du 19 décembre 2013 (n° 175/2013), concernant des honoraires payés par un particulier pour des actes accomplis par un avocat dans le cadre d'un litige qui avait duré dix-sept ans.

Section 3
Principes généraux de confiance légitime et de sécurité juridique en droit fiscal

Aymeric NOLLET

Les principes de confiance légitime et de sécurité juridique ont connu en matière fiscale d'importants développements dans la jurisprudence de la Cour de cassation pendant la période sous revue (2019-2024), en particulier en 2021 et 2022, dont il convient de synthétiser les principaux enseignements ici (Sous-section 2), après avoir rappelé l'état antérieur de cette jurisprudence (Sous-section 1)[1].

Sous-section 1
État de la jurisprudence de la Cour de cassation avant ses arrêts de 2021 et 2022

Dans son arrêt du 27 mars 1992, la Cour de cassation avait pour la première fois reconnu le principe de confiance légitime comme s'appliquant également à l'administration fiscale en tant qu'il relève des principes généraux de bonne administration, qui comportent notamment le droit à la sécurité juridique : « Attendu que les principes généraux de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique ; que ces principes s'imposent aussi à l'administration des finances ; Que le droit à la sécurité juridique implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite et d'administration ; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen »[2]. À travers cet attendu, qui avait pu laisser entrevoir de grands espoirs pour la protection des attentes suscitées dans le chef des contribuables par les propres attitudes de l'administration fiscale, il fallait comprendre que le principe en question ne s'oppose évidemment pas aux changements de position de l'administration pour l'avenir, mais a uniquement vocation à l'empêcher de revenir rétroactivement (pour le passé) sur une position correspondant à une ligne de conduite fixe ayant fait naître dans le chef du citoyen (en l'occurrence : le contribuable) des « attentes légitimes » qu'il convient alors d'honorer.

Mais à partir du début des années 2000, la Cour de cassation va refermer la « boîte de pandore » qu'elle avait ouverte en 1992, en introduisant une distinction entre les « questions de (simple) *fait* », pour lesquelles certaines attitudes de l'administration (accords, lignes de conduite fixes) pourraient bien faire naître une confiance légitime, et les « questions de *droit* »,

1 Ces passages sont des extraits/résumés de la contribution suivante : 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, à paraître.

2 Cass., 27 mars 1992, *Van Apers*, *Pas.*, 1992, I, n° 405, p. 680, *Courr. Fisc.*, 1992/358.

pour lesquelles aucune confiance légitime ne pourrait jamais naître à propos d'une prise de position de l'administration qui serait contraire à la loi[3]. La Cour de cassation relèvera expressément que si le principe de « sécurité juridique » est un principe général du droit ayant valeur constitutionnelle, celui de « confiance légitime » n'a lui qu'une valeur égale à la loi[4]. Il s'ensuivait que celui-ci devait systématiquement céder le pas devant le principe constitutionnel de légalité de l'impôt dès qu'il serait question d'interprétation du droit et qu'il ne pouvait permettre que des attentes justifiées du contribuable soient fondées sur une solution contraire à la loi. Ainsi, pendant plus de 15 ans, la Cour répétera inlassablement, sous des formulations comportant de légères variations, cette même limitation du principe de confiance légitime, selon laquelle le contribuable ne pourrait déduire du comportement de l'administration, à propos d'une question de droit, que celle-ci aurait « renoncé à l'application stricte de la loi »[5].

Or, en pratique, hormis des questions de simple évaluation de biens ou de stocks, très peu de situations où le principe de confiance légitime était invoqué pouvaient vraiment être vues comme des questions de pur fait, les questions de droit étant toujours en embuscade. Il s'ensuivait que la portée du principe s'en trouvait réduite à peau de chagrin, au point que d'aucuns préconiseront d'abandonner ce critère pour sortir de l'impasse à laquelle il menait[6]. C'est aussi en ce sens que d'autres auteurs proposeront, pour sortir le principe de confiance de son infériorité au principe constitutionnel de légalité de l'impôt et lui trouver un fondement supranational en droit fiscal, de se tourner vers des arrêts rendus par la C.J.U.E. et la Cr.E.D.H. aux alentours des années 2010, à savoir notamment :

– l'arrêt *Elmeka* de la C.J.U.E. du 14 septembre 2006[7], ayant consacré le principe de confiance, en tant que principe de droit (primaire) européen, dont il découle que, si

3 Voy. sur cette jurisprudence : T. Afschrift et L. Achtari, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal », in *Les Dialogues de la fiscalité anno 2012*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 419 et s. ; S. Gnedasj et E. Ravet, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ? », *R.G.C.F.*, 2020/4-5, pp. 241-341, spéc. pp. 248-251 ; A. Henkes, « "Le droit fiscal est d'ordre public !" *So what ?* De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour », Rentrée solennelle de la Cour de cassation du 1er septembre 2016, *R.G.C.F.*, 2016, pp. 281 et s., spéc. nos 41 à 56 ; M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020, pp. 61-70 ; C. Parmentier, « Le principe de confiance légitime confronté au principe de légalité en droit fiscal », *J.L.M.B.*, 2015, liv. 2, pp. 86-87 ; N. Pirotte, « Sécurité juridique (et complexité) du droit fiscal : comment la renforcer sans la détruire ou les paradoxes d'un idéal … », *R.G.C.F.*, 2023/2, pp. 149-182, spéc. pp. 171-180.

4 Rapport annuel de la Cour de cassation 2002-2003, pp. 141-143.

5 Voy. not. : Cass., 20 novembre 2006, *Pas.*, 2006, n° 578 ; Cass., 30 mai 2008, *Pas.*, 2008, n° 334, *F.J.F.*, n° 2009/91 ; Cass., 16 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2003/233 ; Cass., 18 décembre 2009, R.G. n° F.08.0056.F, *Pas.*, I, n° 765, p. 3077 ; Cass., 1er mars 2010, *Pas.*, 2010, n° 139, p. 634 ; Cass., 11 février 2011, *Pas.*, I, 2011, n° 123, p. 490.

6 Voy. not. : T. Afschrift, « Les principes généraux de bonne administration et de sécurité juridique », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 127-129 ; D. Garabedian, « Impôt et confiance légitime : abandonner la distinction entre questions de fait et questions de droit », *R.G.C.F.*, 2017, liv. 4, pp. 295-307 ; M. Moris et F. Belleflamme, « Les principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal », in *Actualité des principes généraux en droit administratif, social et fiscal*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 143 et s., spéc. p. 167 ; Br. Peeters, « La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité : un processus d'Echternach », in *Liber amicorum : Jacques Autenne : promenade sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 61-65 ; P. Salens, « Wie of wat is nog te vertrouwen », *Fisc. Act.*, 2016, liv. 39, pp. 6-8 ; H. Vandebergh, « Grenzen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel », *T.F.R.*, 2003, liv. 237, pp. 216-219 ; E. Van de Velde, *Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009, spéc. pp. 289-292.

7 C.J.U.E., 14 septembre 2006, aff. C-181/04 à C-183/04, *Elmeka* (spéc. §§ 31, 32 et 36), et commentaires : E. Van Brustem et M. Van Brustem, « Le principe de protection de la confiance légitime et l'opérateur "(économique) prudent

une action positive de l'autorité nationale (administration fiscale) a pu susciter, dans le chef du contribuable de bonne foi, une confiance raisonnable et légitime, alors cette confiance doit être honorée, et ce, même si cela implique de ne pas remettre en cause (pour le passé) une situation contraire à la loi fiscale interne, du moins pour les matières relevant du droit (fiscal) européen ;

– l'arrêt *Serkov* de la Cr.E.D.H. du 7 juillet 2011[8], ayant précisé que « l'ingérence » qu'un impôt constitue dans le droit au respect des biens prévu à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (1 P1 CEDH) requiert non seulement d'avoir été prévue par une « loi », au sens d'une base légale dans le droit interne, mais aussi que cette loi soit suffisamment « accessible aux personnes concernées, précise et prévisible dans son application » (exigence de prévisibilité du droit, consacrant ainsi une dimension dite « objective » de la sécurité juridique, relative à la qualité du texte de loi, à côté de la dimension plus « subjective » visant plutôt la confiance dans l'administration).

L'année 2016 avait marqué le début d'une inflexion dans la jurisprudence de la Cour de cassation sur la sécurité juridique et le principe de confiance légitime en matière fiscale, laquelle commence à se montrer perméable à la jurisprudence précitée des deux Cours européennes, et à ne plus marteler de la même façon le "dogme" d'une primauté absolue du principe de légalité de l'impôt sur le principe de confiance légitime (dès lors qu'il serait question de droit). On peut notamment épingler ici les deux arrêts suivants (évoqués dans la précédente livraison des *Chroniques notariales* relatives aux impôts sur les revenus) :

– un arrêt du 2 septembre 2016[9], où la Cour avait fait sienne, en matière de TVA, la jurisprudence de la C.J.U.E., pour dire que « le principe de confiance fait partie du droit primaire de l'Union et prime le droit communautaire dérivé, dont les directives », et juger en conséquence que « dans la mesure où il repose sur la conception juridique erronée que le principe de confiance du droit de l'Union doit par définition s'effacer devant le principe de légalité, le moyen [...] manque en droit » ;

– un arrêt du 26 février 2016[10], où la Cour avait réceptionné l'exigence de prévisibilité du droit en matière fiscale tirée par la Cr.E.D.H. de l'article 1er P1 CEDH, en rappelant que « le second alinéa de [cet article] exige que l'ingérence de l'autorité publique dans la jouissance du droit au respect des biens que constitue l'imposition fiscale soit légale, c'est-à-dire qu'elle repose sur des normes juridiques suffisamment accessibles, précises et prévisibles dans leur application ». Dans cette affaire, où il était question d'une association assujettie pendant des années à l'impôt des personnes morales (IPM), mais dont le fisc avait subitement décidé qu'elle devait être assujettie à l'impôt des sociétés (ISoc), en revenant sur des exercices antérieurs, la Cour

et avisé" », *R.G.C.F.*, n° 2007/6, pp. 474-482 ; H. Vandebergh, « Het vertrouwensbeginsel volgens het Europees Hof van Justitie », *T.F.R.*, 2007, n° 332, pp. 1029-1031.

8 Cour eur. D.H., 7 juillet 2011, n° 39766/05, *Serkov c/Ukraine*, et commentaires : T. Krstic, « L'arrêt SERKOV de la Cour de Strasbourg : la sécurité juridique doit l'emporter, même contre la loi », *R.G.F.*, 2013/1, pp. 11-20 ; J. Van Dyck, « CEDH : l'impôt doit être suffisamment "prévisible" », *Le Fiscologue*, n° 1260, 26 août 2011, pp. 8 et s.

9 Cass., 2 septembre 2016, R.G. n° F.14.0206.N, *Pas.*, 2016, I, n° 451, p. 1576.

10 Cass., 26 février 2016, R.G. n° F.15.0016.F, *Pas.*, 2016, I, p. 511, n° 143.

de cassation avait cassé l'arrêt d'appel qui avait conclu à la violation de l'exigence de sécurité juridique découlant de l'article 1er P1 CEDH pour annuler les cotisations d'impôt relatives aux années pour lesquelles l'association avait pu avoir la confiance qu'elle relevait de l'IPM, sans avoir constaté que ces cotisations ne reposaient pas sur des normes de droit « suffisamment accessibles, précises et prévisibles ».

Sous-section 2
Nouveaux arrêts de la Cour de cassation de 2021 et 2022

§ 1 Arrêts de 2021 en matière d'opérations QFIE

Cinq ans plus tard, en 2021, l'exigence de sécurité juridique tirée de l'article 1er P1 CEDH va revenir devant la Cour de cassation dans plusieurs arrêts, où il était question de ces fameuses « opérations QFIE coréennes », par lesquelles, dans les années 80, des sociétés belges avaient cherché à détruire leur base taxable à la faveur de l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) calculée sur des intérêts de source coréenne en application de la convention préventive de double imposition (CPDI) belgo-coréenne. Sur ces opérations, c'est peu dire que la position du fisc a pu osciller et faire vaciller les certitudes des contribuables… Après avoir longtemps combattu ces opérations pour défaut de rattachement à l'activité des sociétés concernées, le fisc a commencé, à la mi-2015 à remettre en cause la réalité de la retenue à la source coréenne alléguée. Or, il y avait de sérieuses raisons pour les contribuables de penser, au moment des premières opérations QFIE, que la CPDI belgo-coréenne autorisait l'imputation de cette QFIE (même) en l'absence de retenue à la source, étant donné que cette interprétation était alors explicitement reprise dans le commentaire administratif, que la CPDI elle-même ne prévoyait pas expressément l'exigence d'une retenue à la source, et que celle-ci a d'ailleurs été modifiée des années plus tard (via un accord complémentaire) pour stipuler cette exigence…

Mais la Chambre francophone de la Cour de cassation ne l'entendit pas de cette oreille, et rendit le 4 juin 2015 un arrêt pour le moins surprenant (eu égard aux considérations susvisées) : elle décida que la QFIE telle que prévue par la CPDI belgo-sud-coréenne (avant sa modification par l'accord complémentaire) ne pouvait être octroyée que pour autant que les revenus en question aient été effectivement imposés dans l'État de la source (en l'espèce la Corée…), en se fondant alors davantage sur l'objectif poursuivi par la CPDI (éviter la double imposition)[11]. À la suite de cet arrêt de la Chambre francophone de la Cour de cassation, trois Cours d'appel du pays (Gand, Bruxelles et Mons) eurent à connaître de litiges relatifs à cette QFIE, où les contribuables contestaient le refus de leur appliquer la QFIE et invoquaient une violation des principes de sécurité juridique et de prévisibilité du droit eu égard au fait que leur était réclamée, près d'un quart de siècle après la réalisation des opérations en cause, la preuve de la retenue à la source opérée en Corée. Les trois Cours d'appel rendirent alors

11 Cass., 4 juin 2015, R.G. n° F.14.0164.F, et commentaire C. Buysse, « Obligations coréennes : pas de Qfie sans retenue à la source effective », *Le Fiscologue*, n° 1437, 29 mai 2015, pp. 9 et s.

chacune des arrêts en faveur des contribuables, mais en développant des approches relativement différentes. L'État belge se pourvut systématiquement en cassation contre chacun de ces trois arrêts, avec des succès divers.

Deux des trois arrêts rendus par la Cour de cassation le seront par la Chambre néerlandophone, le 4 juin 2021, et dans l'un d'eux, la Cour va rejeter le pourvoi contre l'arrêt de la cour d'appel de Gand, en admettant pour la première fois que dans la « loi » telle qu'elle est requise à l'article 1er P1 CEDH pour fonder une ingérence fiscale (dans le droit au respect des biens) et est soumise à l'exigence de prévisibilité, il faut aussi inclure les instructions administratives interprétant la législation fiscale. La Cour affirme ainsi qu'« 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 »[12].

Ceci contraste avec l'arrêt précité de la Cour de cassation du 26 février 2016, dont les conclusions (conformes) de l'avocat général Henkes n'allaient pas jusqu'à franchir ce pas-là : « Dans l'interprétation que la Cour européenne fait de l'article 1er précité, l'exigence de prévisibilité, composante du principe de légalité, est une contrainte qui vise l'auteur de la loi, c'est-à-dire le corps législatif, d'une part, et les tribunaux, chargés de l'interpréter, d'autre part. Elle ne concerne apparemment pas la pratique administrative ». Cette fois-ci, avec cet arrêt du 4 juin 2021, il faut comprendre que l'administration doit répondre des interprétations qu'elle a adoptées antérieurement avant de revenir dessus, parce que ces interprétations participent aussi de la vérification de la prévisibilité suffisante (ou pas) de la « loi » requise par l'article 1er P1 CEDH pour fonder l'ingérence fiscale dans le droit au respect des biens.

Ici gît l'enseignement de cet arrêt : si une disposition de la loi fiscale (à texte inchangé) fait l'objet successivement de deux interprétations administratives diamétralement opposées (la nouvelle position reniant/démentant la première comme étant en réalité « incorrecte »), on peut y voir la confirmation – *a contrario* et *a posteriori* – que la disposition elle-même ne satisfait pas à l'exigence de prévisibilité au sens de l'article 1er P1 CEDH… Au final, avec cet arrêt, c'est un peu comme si la Cour de cassation avait marié *Serkov* avec *Elmeka*, mélangeant alors sous les traits d'un enfant commun à ces deux arrêts la dimension objective et la dimension subjective du principe de sécurité juridique, pour que les directives administratives d'interprétation puissent rejaillir sur la prévisibilité des textes de loi et susciter ainsi une confiance à honorer, par définition sur des questions d'interprétation du droit, et ce, dans toutes les matières fiscales, qu'elles soient couvertes ou non par le droit de l'UE.

12 Cass., 4 juin 2021, R.G. n° F.20.0049.N, et commentaire L. Kell, *Courr. Fisc.*, 2021/13, pp. 335-342.

§ 2 Arrêt de 2022 en matière de donations de contrats d'assurance-vie

Dernier temps (à ce jour) de cette évolution retracée de la jurisprudence de la Cour de cassation tendant à donner plus de portée au principe de confiance légitime en matière fiscale : un arrêt du 21 avril 2022[13], rendu lui aussi par la Chambre néerlandophone de la Cour.

Dans cette affaire, il était question de la controverse opposant l'administration fiscale fédérale et le *Vlaamse Belastingdienst* (VLABEL) à propos de la donation de contrats d'assurance-vie, au regard de l'article 8 du Code des droits de succession (C. Succ.), devenu l'article 2.7.3.2.8, § 1, du *Vlaams Codex Fiscaliteit* (VCF), qui prévoit une fiction d'assimilation à un legs. Historiquement, pareille donation par le preneur-tête assurée (A) au bénéficiaire en cas de décès (B) était vue par l'administration fédérale, comme transformant une stipulation *pour autrui* (AAB) en stipulation *pour soi-même* (BAB), faisant échapper le bénéficiaire du contrat (B), au décès de l'ancien preneur (A) et au dénouement du contrat, à l'article 8 C.Succ. Mais VLABEL, ayant repris en 2015 le service des droits de succession, estime au contraire que la donation d'un contrat n'exclut pas l'application de la fiction en question, et ce, même si des droits de donation ont été payés, car l'objet de la donation est de céder les droits du contrat, sans toucher à l'obligation de verser les prestations[14]. En l'espèce, des bénéficiaires avaient contesté l'impôt successoral que VLABEL leur avait réclamé sur les prestations d'assurance-vie, et le juge d'appel leur avait donné raison en se fondant sur les principes de confiance et de sécurité juridique, jugeant que la position fédérale, même à la supposer erronée en droit, était claire et explicite et avait pu créer chez les intéressés l'attente légitime qu'ils pouvaient adapter leurs actes en conséquence, en présence d'un texte légal inchangé, et qu'importe le fait que la position divergente flamande ait été publiée avant le décès du donateur puisque les actes déterminants avaient déjà été posés. VLABEL s'était alors pourvu en cassation en invoquant que la position fédérale ne pouvait avoir créé de confiance légitime dès lors qu'elle serait *contra legem*.

Dans son arrêt du 21 avril 2022, la Cour de cassation va tout d'abord rappeler le principe de confiance tel qu'elle l'avait consacré pour la première fois 30 ans plus tôt dans son arrêt du 27 mars 1992. Ensuite, la Cour va indiquer, comme elle l'avait fait dans son arrêt du 2 septembre 2016, que « le juge apprécie de manière factuelle et souveraine si une confiance raisonnable a été créée dans le chef d'un contribuable, en tenant compte des circonstances concrètes de l'affaire », et qu'elle n'examine elle-même que la question de savoir « si le juge n'a pas méconnu la notion de confiance légitime en déduisant des faits établis des conséquences qui leur sont étrangères ou qui ne peuvent être justifiées sur cette base ». La Cour va alors reprendre un ensemble de considérations du juge d'appel, dont celle selon laquelle

13 Cass., 21 avril 2022, R.G. n° F.20.0150.N, et commentaires : H. Vanhulle et J. Van Cauwenberghe, « Extension du principe de sécurité juridique aux situations *contra legem* », *Act. fisc.*, n° 2022/18, pp. 1-5 ; L. Kell, « La Cour de cassation reconnait l'application d'une position administrative *contra legem* en se basant sur les principes de bonne administration », *Courr. Fisc.*, 2022, pp. 316-323.

14 Cette position de Vlabel sera par la suite codifiée à l'article 2.7.3.2.8, § 2, VCF inséré en 2017 (applicable pour les décès survenus à partir du 1er janvier 2017) et quelques années plus tard reprise dans les autres Régions.

« 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, de sorte que ceux-ci étaient en droit de fonder leur comportement sur elle [cette position] ». Finalement, la Cour va conclure que « l'arrêt [attaqué] pouvait sur la base de ces constatations juger que les contribuables concernés, sur la base du principe de confiance et de sécurité juridique, avaient droit à l'application des principes énoncés dans la position [de l'administration fédérale] telle qu'elle s'appliquait au moment de la donation, selon laquelle la prestation du contrat d'assurance ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 2.7.1.0.6, § 1, VCF, et n'est donc pas imposable ».

De façon vraiment inédite, la Cour ne rappelle pas la réserve d'usage, inlassablement répétée depuis le début des années 2000, selon laquelle « les attentes du citoyen [...] ne peuvent être fondées sur une pratique illégale ». Cette omission doit être considérée comme délibérée dans le chef de la Cour eu égard au fait, non seulement que l'avocat général l'avait interpellée en ce sens, mais aussi que la Cour a repris telle quelle, parmi les constatations du juge *a quo*, l'affirmation que c'est bien *indépendamment* de la question de savoir si elle était au fond correcte ou incorrecte, que la position claire et explicite de l'administration fédérale sur la question (en l'occurrence de droit) a pu créer une confiance légitime en l'espèce[15]. Voilà ce que semble apporter ce dernier arrêt comme (nouvelle) dernière pierre à son édifice jurisprudentiel : il ne serait plus exclu qu'il puisse être question de confiance légitime pour une position administrative qui serait *contra legem*, et ce, même dans une matière fiscale non couverte par le droit de l'UE (comme les droits de succession en l'espèce). La Cour de cassation aurait ainsi fini par aligner la portée du principe de confiance légitime en droit fiscal interne avec celle qu'elle avait déjà dû reconnaître au principe « européen » de confiance légitime, dans des matières fiscales relevant du droit de l'UE, par son arrêt du 2 mars 2016 (rappelé ci-dessus).

À l'avenir, on peut penser, comme d'autres auteurs le préconisent, que le caractère *contra legem* d'une position administrative n'intervienne qu'en ce sens qu'il ne serait « pas possible d'invoquer les principes de confiance légitime et de sécurité juridique si le contribuable savait ou aurait dû savoir que cette position ne correspondait pas à l'application correcte de la loi (et est donc manifestement contra legem) »[16]. Cette considération pourrait ainsi faire pencher la balance en faveur du principe de confiance ou de celui de légalité, au gré des circonstances du cas d'espèce. On en reviendrait d'une certaine manière à la théorie de la « mise en balance » que d'aucuns avaient cru pouvoir tirer de l'arrêt de 1992, mais qui avait été désavouée dès

15 Le fait que la Cour a rendu un autre arrêt du même jour (Cass., 21 avril 2022, R.G. n° F.21.0026.N), d'où il ressort qu'elle était d'avis que la position fédérale procédait d'une interprétation correcte de la disposition légale (et que c'était donc la position de Vlabel qui était *contra legem*), ne devrait pas infirmer la thèse d'une inflexion de la Cour. La saisine de la Cour est limitée aux moyens formulés dans le pourvoi, si bien qu'elle n'était amenée à se prononcer, dans le premier arrêt, que sur l'application des principes de confiance et sécurité juridique, et dans le second, que sur la légalité de la position de l'administration fédérale sur laquelle ladite confiance s'était greffée. Et dans cette seconde affaire, la cour d'appel de Gand avait précisément jugé que la position de Vlabel était illégale, tout en ajoutant, dans un *obiter dictum*, que même si la position de l'administration fédérale avait été incorrecte, il y aurait quand même eu violation des principes de confiance et de sécurité juridique en l'espèce.

16 H. Vanhulle et J. Van Cauwenberghe, « Extension du principe de sécurité juridique aux situations *contra legem* », *op. cit.*, p. 4.

l'an 2000, pendant cette longue déshérence qu'a connue le principe de confiance en matière fiscale. Car il ne faut pas se méprendre sur le sens de cette évolution retracée et toujours en marche : sous l'influence de la jurisprudence des Cours de Luxembourg et de Strasbourg, la Cour de cassation chemine doucement mais sûrement vers l'idée que le principe de légalité de l'impôt ne devrait plus nécessairement primer sur les principes de sécurité juridique et de confiance, mais elle ne proclame pas à l'inverse une primauté systématique de ces derniers sur le premier. Tout sera affaire de circonstances, d'attitudes respectives de l'administration et du contribuable autour de la question (forcément « de droit ») de l'interprétation à donner à des lois fiscales, qui sont elles-mêmes de plus en plus complexes, parfois obscures et souvent changeantes…, qu'aucun contribuable n'est censé ignorer (et que certains connaissent parfois trop bien…), mais dont on peut penser ou espérer que l'administration elle-même les connaisse encore davantage…

Section 4
Abus fiscal (mesure générale anti-abus) et mesures spécifiques anti-abus

Aymeric NOLLET

Sous-section 1
Mesure générale anti-abus fiscal (art. 344, § 1er, du C.I.R.) : synthèse de jurisprudence

La mécanique de fonctionnement de la mesure générale anti-« abus fiscal », telle qu'elle est en vigueur depuis 2012 en matière d'impôts sur les revenus (art. 344, § 1er, du C.I.R.) et en matière de droits d'enregistrement et de succession (art. 18, § 2, C. Enr. et 106, al. 2, C. Succ. en Régions wallonne et bruxelloise), a été décortiquée dans de nombreuses contributions doctrinales[17], de même qu'elle a été explorée dans de précédentes *Chroniques notariales*. Cette mécanique a notamment été synthétisée à l'aune des enseignements de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2023 qui avait validé cette mesure[18], avec un inventaire

17 T. Afschrift, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, 284 p. ; M. Bourgeois et A. Nollet, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483, 2012/23, pp. 493-504 ; L. de Broe et J. Bossuyt, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23 ; A. Nollet, *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc – Essai de cadre théorique et critique en droit belge*, Bruxelles, Larcier, 2019, spéc. pp. 463-675 ; S. Van Crombrugge, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562.

18 C. const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, et commentaires : A. Nollet, « La nouvelle règle anti-"abus fiscal" à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, pp. 296-322 ; Br. Peeters, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *A.F.T.*, n° 2014/5, pp. 4-34.

de jurisprudence sur l'application de cette mesure en matière de droits de donation et de succession, dans la partie des *Chroniques* d'avril 2023 consacrées à ces impôts[19].

Dans la dernière livraison des *Chroniques* relatives aux impôts sur les revenus (avril 2019), nous avions pu faire état des premières décisions judiciaires ayant eu à connaître de cas d'abus fiscal en cette matière, dont la première remontait à février 2018 (soit 6 années après l'adoption de la mesure en mars 2012)[20]. Depuis lors, plusieurs dizaines de décisions de juges de première instance, mais aussi de Cours d'appel et de la Cour de cassation, ont eu à se prononcer sur des applications de la mesure (invoquées par le fisc et contestées par le contribuable) en cette matière des impôts sur les revenus, avec à la clé de nombreux enseignements de jurisprudence que nous nous proposons de synthétiser ci-dessous, en les articulant autour des principales questions que ces juges judiciaires ont eu à trancher jusqu'ici[21].

§ 1 *Ratione temporis* : la nouvelle mouture de la mesure s'applique-t-elle en présence d'un ensemble d'actes réalisant une même opération dont certains ont été posés avant son entrée en vigueur ?

Une première question avait vu le jour dès les travaux préparatoires de la règle anti- « abus fiscal » à propos de son champ d'application temporel. La question, qui se posait également dans les mêmes termes pour les trois types d'impôts concernés, était la suivante : en présence d'un « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération », dont certains actes auraient été posés au cours de périodes imposables *antérieures* à (celle de) l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure, et les autres au cours de périodes imposables *ultérieures*, quelle mesure générale anti-abus appliquer : l'ancienne ou la nouvelle ?

D'un côté, la position soutenue par le ministre des Finances lors des travaux préparatoires de la nouvelle mesure, puis reprise par la circulaire administrative du 4 mai 2012, et suivie par certains juges (dans les premières décisions rendues), était qu'il suffirait que le *dernier* acte juridique relevant de cette « même opération » ait été posé *après* l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure pour que celle-ci soit applicable à l'ensemble d'actes dont certains auraient pourtant été posés *avant* son entrée en vigueur[22]. À l'inverse, la doctrine unanime soutenait que, en présence d'un tel ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, c'est plutôt le *premier* acte de cet ensemble d'actes qui devrait être pris en compte pour

19 A. Nollet, « La mesure générale anti-abus ("abus fiscal") [en matière de droits de succession et de donation en Régions wallonne et bruxelloise] », in *Chroniques notariales*, vol. 76, Bruxelles, Larcier, avril 2023, pp. 21-55.

20 A. Nollet, « Section 2. Fraude et évasion fiscales », in « Impôts sur les revenus, Chapitre I. Généralités », *Chroniques notariales*, vol. 69, Bruxelles, Larcier, avril 2019, pp. 94-106.

21 Ces passages sont des extraits/résumés des contributions suivantes (plus transversales ou plus approfondies) : A. Nollet, « L'abus fiscal : 12 ans après son introduction… et après 6 ans d'applications judiciaires », in B. Kohl (dir.), *L'abus de droit*, coll. CUP, vol. 227, Liège, mars 2024, pp. 127-172 ; A. Nollet, « Cartographie de jurisprudence sur quelques questions de principe relatives à… l'abus fiscal », in *Liber Amicorum Professor Bruno Peeters*, Anvers, KnopsPublishing, 2024, à paraître.

22 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 71 ; Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, B.1 et B.2.

déterminer l'applicabilité (ou non) de la nouvelle mesure anti-abus *ratione temporis*[23]. Cette lecture se fondait sur le fait que le législateur avait pris soin de régler expressément l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure en la situant par rapport aux « actes ou ensembles d'actes juridiques ».

La position de la doctrine a été finalement consacrée par la Cour de cassation dans plusieurs arrêts du 25 novembre 2021[24], ayant tous rejeté des pourvois contre des arrêts de la cour d'appel de Gand[25], en déclarant que la position administrative reposait sur une « conception juridique erronée », sans « aucun appui dans la loi », dont le texte était clair ne pouvait être contredit par « une considération émise lors des travaux préparatoires ». Ainsi, la thèse consacrée, qui devrait valoir tant pour la mesure applicable en matière d'impôts sur les revenus que pour celle applicable en matière de droits d'enregistrement et de succession, est qu'en présence d'un « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération », il faut que *tous* les actes, en ce compris le *premier* d'entre eux, aient été posés après l'entrée en vigueur de la (nouvelle) mesure pour que celle-ci soit bien applicable *ratione temporis* à toute l'opération.

Outre que cette interprétation découle du texte de loi ayant réglé l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure anti-abus, elle nous a toujours semblé être la seule qui soit conciliable avec la notion de « même opération », telle qu'expliquée dans l'exposé des motifs, à savoir : la décomposition artificielle d'une opération en des actes successifs pouvant s'étaler sur une période plus longue qu'une seule année d'imposition, à condition que le fisc établisse « l'unité d'intention », ce qui suppose que, *dès le départ*, les actes aient été conçus comme les maillons d'une « chaîne indivisible »[26]. Or, si l'on permet au fisc d'appréhender ensemble, au titre d'une « même opération », des actes juridiques distincts parfois éloignés dans le temps, à la condition qu'on puisse vérifier que, *dès l'origine*, le premier n'aurait pas été posé sans la certitude que les autres le seraient ensuite, on devrait réciproquement considérer que c'est aussi au moment de poser le premier acte de cette « chaîne indivisible » préconçue, que le contribuable devait être en mesure de savoir (en termes de « prévisibilité du droit ») quelle disposition générale anti-abus pourrait lui être applicable, et donc de mesurer le cas échéant le risque qu'un « abus fiscal » (au sens de la nouvelle règle générale anti-abus) lui soit reproché.

---

23 Voy. not. : M. Bourgeois et A. Nollet, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, n° 6483, 2012/23, pp. 493-504, spéc. pp. 502-503 ; L. de Broe et J. Bossuyt, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, n° 11/2012, pp. 4-23, spéc. pp. 21-22 ; S. Van Crombrugge, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *T.R.V.*, 2012, n° 6, pp. 537-562, spéc. pp. 560-561.

24 Cass., 25 novembre 2021, R.G. n^{os} F.21.0013.N, F.21.0058.N et F.21.0100.N, et commentaires : A. Nollet, « Champ d'application temporel de la mesure générale anti-abus – Ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération : le verdict de la Cour de cassation », *Act. fisc.*, n° 2021/40, pp. 1-6 ; S. Van Crombrugge, « Cassation : l'ensemble des actes sont déterminants, pas seulement le dernier », *Le Fiscologue*, n° 1727, 17 décembre 2021, p. 8.

25 Gand, 3 décembre 2019, n° 2018/AR/976 ; 28 avril 2020, n° 2020/2791/A. 1er septembre 2020, n° 2019/AR/601 ; 6 octobre 2020, n° 2019/AR/982, et commentaire : A. Nollet, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d'appel de Gand… en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, n° 2020/6, pp. 454-463.

26 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113.

§ 2 *Ratione personae* : le contribuable concerné, chez qui le fisc prétend pouvoir redresser un abus fiscal, doit-il avoir posé tous les actes de l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus en question ?

Pour rappel, l'alinéa 2 de la mesure définissant l'abus fiscal parle du « contribuable [qui] réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes… ». D'aucuns ont cru pouvoir déduire de cette syntaxe qu'en présence d'un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, le contribuable devrait nécessairement avoir « posé » lui-même chacun des actes constitutifs de cet ensemble, en ce sens qu'il devrait formellement y avoir été « partie contractante », pour que le prétendu abus constitué de l'ensemble de ces actes puisse lui être reproché et être redressé dans son chef[27].

En matière d'impôts sur les revenus, le ministre des Finances avait lui-même reconnu dans une réponse donnée en juin 2013 à une question parlementaire, que « l'article 344, § 1er, [C.I.R.] indique que l'abus fiscal vise les actes juridiques ou les ensembles d'actes juridiques qui sont posés par le contribuable lui-même » et que « par conséquent, la disposition anti-abus ne peut donc pas être invoquée à l'encontre de contribuables qui ne sont pas parties à l'acte juridique ou la série d'actes juridiques qui impliquerait de potentiels abus fiscaux »[28].

En doctrine, des auteurs avaient pointé l'impasse à laquelle mènerait cette interprétation littérale dès qu'il serait question de redresser, en matière d'impôts sur les revenus, un contribuable personne physique ayant mis en place un montage impliquant des actes de sociétés (distributions de dividendes, réductions de capital…), parfois même entre sociétés (si une holding est interposée au-dessus d'une société opérationnelle), auxquels il ne serait alors pas formellement partie mais dont il piloterait les décisions dans les faits. Ces auteurs avaient alors proposé que des actes qui n'auraient pourtant pas été formellement posés par le contribuable puissent néanmoins lui être imputés et être englobés dans l'opération abusive à redresser dans son chef à la condition toutefois qu'il s'agisse d'actes :

- « subséquents », au sens d'actes posés par des tiers mais qui « procèdent exclusivement d'un acte posé antérieurement par le contribuable lui-même » (dans l'intention de bénéficier des effets de ces actes posés ultérieurement par ces tiers sans réelle autonomie) ;
- « liés », au sens d'actes posés par des tiers mais qui « n'ont pu être formellement mis en place que grâce à l'exercice préalable d'un droit par le contribuable » (comme

27 Voy. en ce sens, not. : T. Afschrift, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 92. Et *contra*, se référant à la version néerlandaise qui semble plus neutre avec l'emploi de l'article indéfini « *het* », voy. : S. Van Crombrugge, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, p. 3.

28 *Q & P*, Ch. repr., 2012-2013, 20 mars 2013, n° 115, pp. 259-261, Question n° 133 de M. De Clercq, 3 juin 2013. Une circulaire fédérale du 10 avril 2013 (n° 5/2013), recensant des exemples positifs et négatifs d'abus en matière de droits d'enregistrement et de succession, avait elle aussi indiqué expressément que, puisque le texte légal de la mesure (analogue) applicable à ces impôts définit l'abus en se référant aux « actes juridiques que le redevable a lui-même posés », il s'ensuit que, étant donné que « le testateur n'est pas le redevable [des droits de succession] » (mais que c'est le légataire), « les dispositions testamentaires […] ne peuvent pas tomber sous l'application de la mesure anti-abus prévue à l'article 106, al. 2, C. Succ. ».

par ex. une décision d'une assemblée générale d'une société où le contribuable a effectivement exercé son droit de vote en tant qu'actionnaire majoritaire)[29].

En jurisprudence, cette approche doctrinale avait pu être envisagée dans certaines décisions qui avaient toutefois conclu à l'inapplicabilité de la mesure générale anti-abus au cas d'espèce, parce que certains des actes de l'opération mise en cause n'avaient pas formellement été posés par le contribuable redressé et que ces actes ne pouvaient pas non plus être vus, aux yeux du juge, comme des actes « subséquents » ou « liés » tels que susvisés[30]. À rebours de ces interprétations plutôt strictes, les Cours d'appel de Gand et d'Anvers ont adopté quant à elles une interprétation résolument large, tendant simplement à vérifier que le contribuable était « impliqué » (« *betrokken* ») dans l'ensemble des actes constitutifs de l'abus en cause bien qu'il n'y ait été partie formellement, pourvu qu'il s'agisse bien de « la même opération »[31].

Dans l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 6 septembre 2022[32], il était question d'un montage complexe, où une personne physique avait cédé ses actions d'une société à une holding (non contrôlée par elle), en réalisant une importante plus-value exonérée sur pied de l'article 90, al. 1, 9°, du C.I.R. La holding avait financé son acquisition via un crédit bancaire remboursé par des liquidités prêtées par une filiale de la société-cible et par des remontées de dividendes (et des tantièmes) à la suite de fusions réalisées *post*-acquisition entre des filiales et sous-filiales du groupe-cible… Le fisc y avait vu un abus fiscal tendant à éviter le précompte mobilier sur les dividendes qui auraient dû être distribués au cédant à partir des réserves accumulées au niveau de la société cédée et de ses filiales (correspondant à leur actif à des liquidités vues comme « excédentaires ») et la cour d'appel l'avait suivi en jugeant (contrairement au premier juge) que le fait que le cédant n'a pas été formellement partie à tous les actes constitutifs de l'opération était sans importance, dès lors qu'il a été impliqué dans l'ensemble des actes et a délibérément choisi de s'embarquer dans la construction (« *om in de betrokken constructie in te stappen* ») ou d'y collaborer (« *om hieraan mee te werken* »). Le juge d'appel s'était alors référé à l'exposé des motifs sur la notion d'« ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération », qui requiert (comme on l'a vu) la démonstration par le fisc de l'« unicité d'intention » en ce sens que les actes successifs doivent « dès le départ [être] conçus comme une chaîne indivisible », mais d'où il ne ressort nullement qu'il devrait être question d'une participation formelle du contribuable en tant que partie à tous les actes (« *geen kwestie is van formele deelname aan alle rechtshandelingen als partij…* »).

---

29 M. Delanote et D.-E. Philippe, « Les doubles structures et l'article 344, § 1er, du C.I.R. : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *R.G.C.F.*, n° 2017/5-6, pp. 421-440, spéc. n°s 5-6, 22-27 et 80-81.

30 Voy. not. : Civ. Limbourg (Hasselt), 19 novembre 2020, n° 18/2327/A ; Civ. Luxembourg (Marche-en-Famenne), 7 septembre 2022, n° 20/416/A.

31 Voy. not. : Gand, 1er décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307 ; Anvers, 6 septembre 2022, 2021/AR/68, et commentaires cités *infra* de ces deux décisions.

32 Anvers, 6 septembre 2022, 2021/AR/68, et commentaires : D.-E. Philippe et A. Nollet, « Abus fiscal : deux décisions intéressantes au Sud et au Nord du pays sur des opérations de cessions d'actions à une holding », *T.F.R.*, 2023, n° 465, pp. 695-712 ; S. Van Crombrugge, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n° 1779, 17 février 2023, pp. 1 et s. ; W. Vetters et L. Vanwinnendael, « Verkoop van "excess cash-vennootschap" kan dividendartikel frusteren », *Fisc. Act.*, n° 2023/5, pp. 1-6.

Dans un arrêt du 11 janvier 2024, la Cour de cassation s'est entièrement ralliée à cette interprétation et à ces considérations du juge d'appel, en concluant que « l'unité d'intention qui est requise pour qu'il soit question d'un ensemble d'actes juridiques n'exige pas que le contribuable participe formellement à tous les actes juridiques », et qu'ainsi, l'affirmation selon laquelle la mesure générale anti-abus « ne peut s'appliquer qu'aux actes juridiques qu'il a personnellement posés et non aux actes juridiques auxquels il n'est pas partie repose sur une conception juridique erronée et manque par conséquent en droit »[33]. Cette interprétation validée par la Cour de cassation nous paraît raisonnablement nécessaire pour donner un minimum d'effectivité à la mesure à chaque fois qu'il est question de montages impliquant des contribuables personnes physiques et des sociétés (dotées d'une personnalité juridique distincte), et elle est du reste en phase avec l'explication donnée dans l'exposé des motifs à propos de la notion d'« ensemble d'actes réalisant une même opération », à savoir qu'il faut (et qu'il suffit) que tous les actes mis en cause soient reliés entre eux par une « unité d'intention », en ce sens que, dès le premier d'entre eux, ces actes ont bien été conçus comme les maillons (insécables) d'une « chaîne indivisible ».

Il ne faudrait donc pas/plus voir d'obstacle formel à l'application de la mesure générale anti-abus dans la simple circonstance que le contribuable n'aurait pas été formellement partie à *tous* les actes juridiques de l'opération mise en cause en tant qu'« abus fiscal » à redresser dans son chef ; il suffirait qu'il ait bien posé *certains* de ces actes, et ait été à tout le moins « impliqué » dans tous les autres (notamment des actes posés par des sociétés interposées), du moment que tous ces actes relèvent d'une « chaîne indivisible » préconçue dans une « unité d'intention » à apprécier alors dans son propre chef. En revanche, un pas que nous ne franchirions pas, et sur lequel la Cour de cassation n'a pas eu à se prononcer, c'est celui qu'avait franchi l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 1er décembre 2020, en soutenant que « le texte de la loi n'exclut pas la possibilité pour un contribuable de commettre un abus qui donnerait droit à un avantage fiscal pour un autre contribuable ». Cela laisserait entendre qu'un contribuable pourrait se voir redresser du chef d'un abus fiscal à raison d'actes qu'il n'aurait nullement accomplis (pour *aucun* d'eux), mais qui auraient été *tous* posés par d'autres contribuables en vue de procurer un avantage fiscal au premier… Ceci nous paraît poser problème sous l'angle de l'élément subjectif de l'abus, qui requiert de vérifier dans le chef du contribuable redressé qu'il « s'est placé » en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale (ou dans le champ d'application d'une disposition avantageuse…) dans l'intention essentielle d'éviter l'impôt (sous-entendu : pour lui-même).

33 Cass., 11 janvier 2024, R.G. n° F.23.0008.N (traduction libre) et commentaires : C. Buysse, « Disposition générale anti-abus – Cassation : le contribuable ne doit pas avoir participé à tous les actes », *Le Fiscologue*, n° 1824, 16 février 2024, pp. 6 et s. ; A. Nollet, « Abus fiscal constitué d'un ensemble d'actes juridiques – Cour de cassation : pas d'exigence de participation formelle du contribuable concerné à tous les actes », *Act. fisc.*, n° 2024/9, pp. 1-10.

§ 3 *Ratione materiae* : sont-ce susceptibles de faire l'objet d'un « abus fiscal » des dispositions qui sont relatives à l'impôt concerné, mais non reprises dans le Code en question (ou ses AR/ex.) ?

Toujours dans son alinéa 2, le texte définit l'abus fiscal en ne se référant, pour les deux types d'abus, qu'aux dispositions « du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci ». En doctrine, on s'est d'emblée demandé s'il fallait en inférer que la mesure ne devrait avoir qu'un « effet relatif » par rapport au Code où elle est insérée, en ce sens que ne seraient pas susceptibles de faire l'objet d'un abus fiscal les dispositions qui ne sont pas formellement reprises dans le Code en question (ou ses arrêtés d'exécution), mais qui sont néanmoins relatives à l'impôt concerné par ce Code[34]. C'est par exemple toujours le cas aujourd'hui, en matière d'impôts sur les revenus, des dispositions relatives aux « options sur actions/*stock-options* » (reprises dans une loi de 1999, hors C.I.R.), et c'était jusqu'à il y a peu aussi le cas du régime fiscal des « entreprises d'insertion » (avant qu'il ne soit rapatrié dans le C.I.R. en 2019).

Pour pallier ce problème, un amendement avait été proposé par la députée M. Gerkens lors des travaux préparatoires de la loi du 29 mars 2012 mais il ne fut pas adopté[35]. Néanmoins, une circulaire du 4 mai 2012, consacrée à la mesure adoptée, avait repris une réponse du ministre à une question qui lui avait été posée en commission, qui préconisait une interprétation « large » des termes de la mesure afin d'englober ici « toutes les dispositions de la législation fiscale, en ce compris les dispositions particulières »[36]. Cette interprétation extensive nous semblait alors peu compatible avec les termes clairs de la mesure, et d'autant plus étonnante que la même circulaire rappelait que la loi fiscale doit en principe s'interpréter strictement et qu'un texte « clair » ne saurait s'interpréter au-delà de son libellé…

Sur cette question, le tribunal de première instance de Mons et la cour d'appel de Mons ont jugé, à rebours de ce que disaient le ministre et la circulaire du 4 mai 2012, que « l'article 344, § 1er, CIR n'englobe pas les dispositions relatives aux impôts sur les revenus non reprises dans le CIR », et qu'en conséquence, l'article 344, § 1er, du C.I.R. était en l'occurrence inopérant pour priver une entreprise du bénéfice fiscal lié à sa reconnaissance comme « entreprise d'insertion » dès lors que cette législation était étrangère au C.I.R. (avant d'être reprise à l'article 193*quater* du C.I.R., depuis l'exercice d'imposition 2019)[37]. Cette interprétation stricte est non seulement conforme aux termes de la mesure, mais elle nous semble également en phase avec l'intention du législateur telle qu'elle peut ressortir du fait que celui-ci savait qu'il

34 Voy. not. : M. Bourgeois et A. Nollet, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" », *op. cit.*, p. 498 ; L. de Broe et J. Bossuyt, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen… », *op. cit.*, p. 9 ; Br. Peeters, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen – Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof », *op. cit.*, spéc. p. 26 ; S. Van Crombrugge, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, pp. 544-545.

35 *Doc. parl.* Ch. repr., sess. 2011-2012, n° 53-2081/016, pp. 78 et 88 (rapport de la commission).

36 Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n° 17/2012, AGDP n° 4/2012, point C.1.2.2., p. 5.

37 Civ. Mons, 26 janvier 2021, R.G. n° 19/722/A, confirmé par Mons, 30 novembre 2022, n° 2021/RG/304 ; et, dans le même sens, Civ. Mons, 13 janvier 2022, R.G. n° 19/408/A.

y pourrait y avoir un problème pour les dispositions fiscales « hors Code », qu'il aurait pu y remédier en adaptant son texte en conséquence (avec l'amendement proposé), mais qu'il ne l'a pas fait.

Ainsi donc, on ne saurait voir un quelconque abus fiscal par rapport à une disposition légale relative aux impôts sur les revenus mais située hors du *corpus* du C.I.R., et de la même façon, pour des dispositions relatives à d'autres impôts, lorsqu'il est question de la mesure générale anti-abus analogue prévue dans le Code relatif à ces impôts (C. Enr./C. Succ.). Au surplus, si on cherchait vainement à appliquer la mesure générale anti-abus au soutien d'elle-même, pourrait-on décemment reprocher au contribuable d'avoir « abusé » de cette mesure en profitant (le cas échéant abusivement) d'un régime fiscal institué en dehors du Code fiscal relatif à l'impôt concerné ? Ce n'est pas ce contribuable qui a choisi que ce régime soit organisé « hors Code », de même que ce n'est pas lui qui a voulu que le texte de la mesure générale anti-abus ne se réfère qu'à des dispositions du Code en question (ou ses arrêtés d'exécution)…

§ 4 Établissement de l'abus : comment le fisc établit-il les objectifs de la disposition prétendument abusée et démontre-t-il la contrariété de l'opération à ceux-ci (élément objectif de l'abus) ?

Sur l'élément objectif de l'abus et la façon pour le fisc de démontrer la contrariété de l'opération en cause à l'objectif sous-tendant la disposition prétendument abusée, deux arrêts de la Cour de cassation ont à ce jour été amenés à valider des raisonnements de juges d'appel, qui se référaient eux-mêmes aux considérants de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2013 que nous avons exposés *supra*.

On peut tout d'abord revenir sur le premier abus fiscal qui avait été reconnu en justice en matière d'impôts sur les revenus, par un jugement du tribunal de première instance de Bruges du 19 février 2018[38], avant d'être démenti par le juge d'appel suivi par la Cour de cassation, dans l'affaire *Belinvest*. En l'espèce, une personne physique avait constitué en 1999 une société (holding) avec un capital de 50 millions d'euros provenant principalement d'apports d'actions d'une autre société (opérationnelle). Ensuite, à partir de 2006 et jusqu'en 2013, il avait été procédé à cinq réductions de capital successives, qui avaient fait baisser ce capital à moins de 630 000 euros (soit 1,26 % du capital originel), chacune des réductions de capital étant précédée de la remontée de dividendes d'un montant équivalent de la filiale opérationnelle vers la holding. Le fisc avait invoqué un abus fiscal pour considérer la dernière réduction de capital, opérée en 2013 pour un montant de 5 millions d'euros, comme une « distribution de dividendes » sur laquelle un précompte mobilier aurait alors dû être retenu, en estimant

38 Civ. Bruges, 19 février 2018, R.G. n° 16/29084/A, et commentaires : T. Jansen, « Rechtbank bevestigt toepassing artikel 344, § 1 nieuwe stijl », *Fisc. Act.*, n° 2018/09, pp. 1-4 ; E. Maes et N. Van Gils, « Rechtsbanken passen de algemene antimisbruikbepaling toe op kapitaalverminderingen aan natuurlijke personen in dossiers over "interne meerwaarden" », *T.B.F.*, n° 2018/7, pp. 68-89 ; A. Nollet et D.-E. Philippe, « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-"abus fiscal" en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/10, pp. 4-16.

qu'avec cette réduction de capital, la société en question s'était placée en dehors du champ d'application de l'article 18, al. 1, 1°, du C.I.R. et avait ainsi bénéficié (ou plutôt fait bénéficier la personne physique actionnaire) de l'avantage fiscal de la non-exigibilité du précompte mobilier (en raison de la non-imposabilité au titre de « dividende » d'un remboursement de capital libéré à l'actionnaire) prévu par l'article 18, al. 1, 2°. Le tribunal de première instance de Bruges avait confirmé l'abus fiscal (jugement précité du 19 février 2018), mais la cour d'appel de Gand (arrêt du 1er octobre 2019[39]) l'avait ensuite démenti au motif que le fisc n'avait pas suffisamment démontré en quoi l'opération aurait heurté l'objectif de la disposition du C.I.R. que le contribuable aurait prétendument abusée, à savoir l'article 18, al. 1er, 2°, prévoyant l'exonération des remboursements de capital. L'État belge s'était pourvu en cassation, en invoquant notamment que l'objectif de cet article ne pouvait être d'exonérer les remboursements de capital qui seraient économiquement compensés dans les fonds propres par des bénéfices réalisés de l'exercice[40].

Par un arrêt du 25 novembre 2021[41], la Cour de cassation a validé le raisonnement du juge d'appel, en considérant que celui-ci avait correctement tenu compte des éléments de contexte, tels qu'invoqués dans le pourvoi en tant qu'ils sont à prendre en compte pour apprécier (la contrariété à) l'objectif de la disposition prétendument abusée (« le contexte général de la législation fiscale pertinente, les pratiques normalement suivies et les dispositions spécifiques qui visaient déjà à contrer certains abus de la disposition fiscale en cause »). La Cour a ainsi confirmé qu'il ne ressortait nullement ni du texte (clair), ni des travaux préparatoires de la disposition, pas plus que de n'importe quelle autre disposition applicable à l'époque, que les remboursements de capital aux actionnaires devraient, pour être exonérés sur la base de l'exception expressément prévue par cette disposition, ne pas avoir été compensées *économiquement* par des bénéfices réservés… Le fisc ne démontrait pas suffisamment que le législateur n'aurait pas voulu cela. Au contraire, se référant aux « pratiques courantes ou communément suivies », de même qu'à la réforme législative intervenue en 2017 à propos des réductions de capital (avec la règle d'imputation proportionnée), il fallait considérer que la pratique en cause était courante et devait avoir libre cours avant cette réforme tant que le législateur n'était pas expressément intervenu pour apporter une limite supplémentaire à l'exception alors prévue par le texte clair de l'article 18, al. 1er, 2°, C.I.R.

Dans un arrêt plus récent de la Cour de cassation du 26 octobre 2023[42], il était question d'un abus du régime transitoire dit de la « liquidation interne » prévu à l'article 537 du C.I.R., qui permettait de verser à un taux réduit de précompte mobilier de 10 % des dividendes

39 Gand, 1er octobre 2019, n° 2018/AR/925, et commentaires : K. Janssens, « Nieuw artikel 344, § 1 is dan toch geen wonderwapen voor de fiscus », *Fisc. Act.*, n° 2019/33, pp. 1-4 ; S. Van Crombrugge, « Cour d'appel de Gand : une réduction de capital n'est pas un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1628, 18 octobre 2019, p. 8.

40 Outre les remboursements qui seraient immédiatement suivis d'une augmentation de capital par incorporation de réserves…

41 Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0073.N, et comm. : A. Nollet, « Cassation sur le 1er cas d'abus fiscal reconnu par un juge en I.R. Le juge d'appel qui avait démenti l'abus n'est pas censuré par la Cour de cassation », *Act. fisc.*, n° 2022/12, pp. 3 et s.

42 Cass., 26 octobre 2023, R.G. n° F.21.0129.N, et commentaires : K. Janssens, « La Cour de cassation infère l'intention du législateur du texte de loi lui-même », *Act. fisc.*, n° 2024/02, pp. 1-3 ; S. Van Crombrugge, « Liquidation interne : une réduction de capital préalable constitue un abus », *Le Fiscologue*, n° 1828, 15 mars 2024, pp. 11 et s.

correspondant aux réserves taxées telles qu'approuvées au plus tard le 31 mars 2013 à condition et dans la mesure où le montant reçu était immédiatement incorporé au capital de la société et y était maintenu pendant une durée de 4 ou 8 ans selon la taille de la société. En l'espèce, une société avait décidé de distribuer un montant net de dividende qu'elle avait immédiatement incorporé à son capital, mais elle avait juste avant réduit son capital, et le fisc était d'avis que le taux de 10 % ne pouvait s'appliquer qu'à la partie correspondant à une augmentation effective du capital. La Cour de cassation a suivi le juge d'appel là où celui-ci avait estimé que l'opération heurtait l'intention du législateur au soutien de la disposition en question, car il découle « du texte même de l'article 537 C.I.R. 92 que le législateur n'a voulu accorder [le taux réduit] qu'à condition que les dividendes versés au départ des réserves taxées [...] soient affectés à une augmentation de capital qui renforce le capital de la société au moins pendant un certain temps »[43]. La Cour de cassation en conclut qu'en jugeant que l'objectif de l'article 537 du C.I.R. a été méconnu et que l'élément objectif de l'abus était donc établi, le juge d'appel avait bien justifié sa décision en droit.

Dans ces deux affaires remontées devant la Cour de cassation, la première rappelle ainsi qu'il est requis que l'objectif législatif soi-disant contrarié soit toujours clairement établi par le fisc, le cas échéant au moyen de ses travaux préparatoires, tandis que la seconde montre que cet objectif peut ressortir parfois du texte de la disposition elle-même (prétendument abusée) et qu'il est souvent plus aisé d'établir l'objectif (et la contrariété par rapport à celui-ci) d'un texte prévoyant un avantage fiscal dérogatoire (comme l'article 537 du C.I.R.) que celui d'une disposition taxatrice (comme l'article 18, al. 1er, 1°, du C.I.R.).

§ 5 Redressement de l'abus : quelles sont les limites du pouvoir du fisc de redéfinition de la situation fiscale du contribuable eu égard aux actes juridiques qui lui sont inopposables ?

Sur la question des limites du pouvoir du fisc de redéfinition des actes juridiques – lui étant rendus inopposables – en redressement d'un abus fiscal (l'étendue de la « *herdefiniërings-bevoegdheid* »), nous avions vu que l'arrêt de la Cour constitutionnelle de 2013 n'avait pas été très disert ni éclairant, en se contentant de ne citer que des extraits des travaux préparatoires qui ne l'étaient pas davantage...

Dans un arrêt du 3 janvier 2023[44], la cour d'appel de Gand a été amenée à clarifier le fait que ce processus de redéfinition, qui peut impliquer que des actes juridiques soient purement et simplement ignorés (« *eliminatie* ») ou bien qu'ils soient remplacés par d'autres actes (« *substitutie* »), de façon à donner aux « faits » une autre « forme juridique » permettant de

43 L'arrêt attaqué était un arrêt de la cour d'appel de Gand du 24 novembre 2020. Voy. aussi pour une décision francophone allant dans le même sens : Civ. Nivelles, 24 février 2020, n° 17/2340/A, *F.J.F.*, n° 2020/227.

44 Gand, 3 janvier 2023, n° 2021/RG/281, et commentaires : A. Nollet, « Le redressement d'un abus fiscal ne permet pas de faire fi des "faits" », note sous Gand, 3 janvier 2023, 2021/RG/281, *Act. fisc.*, n° 2023/26, pp. 1-10 ; S. Van Crombrugge, « Disposition générale anti-abus : le fisc ne peut pas jouer avec les faits », *Le Fiscologue*, n° 1782, 10 mars 2023, pp. 1 et s. ; F. Debelva et M. Massant, « Feiten moeten gerespecteerd worden bij de toepassing van de antimisbruikbepaling », *Fisc. Act.*, 2023, 24/4.

faire droit aux objectifs contrariés de la disposition contournée ou détournée, ne peut jamais permettre de « toucher aux faits » (« *aan de feiten raken* »). Dans cet arrêt, il est rappelé que le texte de la disposition ne prévoit nullement la possibilité que des « faits » soient modifiés (« *gewijzigd/veranderd* »), que son alinéa 1er ne fait porter l'inopposabilité que sur des « actes juridiques » (« *rechtshandelingen* ») et que l'alinéa 4 confirme que c'est en définitive « la même opération » (« *dezelfde verrichting* ») qui doit être soumise à l'impôt, les faits devant quant à eux rester intacts-inchangés (« *onaangeroerd* »). L'arrêt se réfère également aux écrits des Professeurs De Broe et Van Crombrugge, là où ceux-ci ont précisé que, lorsqu'ils parlaient de « conversion » (pour le redressement d'un abus du 1er type), c'est uniquement pour dire que la *forme juridique* donnée aux *faits/l'opération* en cause, à travers l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques ayant été posé, peut être redéfinie de façon à revêtir ces *faits/l'opération* (sous/derrière ces actes) d'une *autre forme juridique*, en considérant le cas échéant un/plusieurs autre(s) acte(s) à la place, pour rétablir une imposition qui soit bien conforme aux objectifs de la disposition « abusée »[45]. En l'espèce, le juge d'appel avait relevé que la taxation contestée partait de l'hypothèse tronquée que le contribuable aurait reçu une distribution d'une SPF luxembourgeoise en tant qu'actionnaire de celle-ci, alors que dans les faits, tel n'était absolument pas le cas, puisque seule cette société avait perçu le montant sur lequel la taxation avait été établie dans le chef du contribuable, qu'elle n'avait en aucune façon, ni en tout ni en partie, ni directement ni indirectement, transféré ce montant au contribuable, et qu'au surplus, aucune distribution n'aurait pu être faite par la SPF au contribuable sans retenue à la source. La Cour a estimé que le fisc ne pouvait pas ignorer ces « faits » dans la redéfinition des actes juridiques dont il invoquait l'inopposabilité à son égard en application de l'article 344, § 1er, du C.I.R., et elle en a conclu au caractère arbitraire de la taxation fondée sur des faits ainsi « modifiés » par suite d'une application incorrecte de cet article. Il ne fallait donc pas plus examiner les éléments constitutifs de l'abus en l'espèce puisqu'un tel abus ne pouvait aboutir au redressement postulé.

L'enseignement de cet arrêt (qui fait toutefois l'objet d'un pourvoi en cassation) est donc que le fisc ne peut toucher aux « faits » (sous/derrière les « actes ») dans le redressement d'un abus fiscal. Mais attention : il ne s'agit pas pour autant de reverser dans l'extrémité inverse consistant à dire que le fisc devrait toujours respecter tous les effets des actes juridiques lui étant inopposables, comme quand (jadis) l'inopposabilité ne portait que sur la qualification de ceux-ci… Non, la cour d'appel de Gand n'a certainement pas dit cela, et il faut donc bien comprendre qu'en cas d'abus fiscal, le fisc ne peut certes pas changer les *faits*, mais bien les *actes*, donc leurs *effets*, puisque l'inopposabilité porte désormais sur les *actes* et non (plus) sur leur seule *qualification*. C'est ainsi que nous comprenons concrètement que l'application de la mesure anti-abus ne pourrait jamais permettre d'imposer un contribuable sur une somme qu'il n'aurait perçue (économiquement) d'aucune manière (c'est un « fait »), mais qu'elle pourrait en revanche par exemple permettre d'imposer un contribuable ayant reçu un revenu via des parties interposées, comme s'il l'avait reçu directement depuis la source originelle du revenu, en faisant fi des « actes » intermédiaires.

45 L. de Broe et J. Bossuyt, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen… », *op. cit.*, pp. 13, 18-19 ; S. Van Crombrugge, « Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012 », *op. cit.*, pp. 553-554.

Plus récemment, le tribunal de première instance d'Anvers a rendu le 25 mars 2024[46] un jugement se référant à l'enseignement de l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Gand pour rejeter l'application de la mesure générale anti-abus qui était invoquée par l'administration. Il était question d'une restructuration d'un groupe de sociétés actif dans l'immobilier, ayant impliqué des scissions partielles de sociétés suivies de cessions d'actions de sociétés au sein desquelles tous les biens immobiliers avaient été isolés de l'activité d'exploitation de ceux-ci. Le fisc prétendait que l'opération dans son ensemble constituait une « construction artificielle », voire un « abus fiscal », pour refuser à la société holding ayant vendu les actions le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée (prévue à l'article 192 du C.I.R.). Le juge anversois a systématiquement rejeté l'application des deux mesures anti-abus invoquées par l'administration (art. 203, § 1er, 7°, et 344, § 1er, du C.I.R.), non seulement parce qu'il y avait des « motifs économiques valables » au soutien de l'opération en cause, mais aussi parce que l'application de ces mesures ne saurait permettre d'ignorer le fait que la société holding (A) dans le chef de laquelle le fisc prétendait imposer la plus-value réalisée (comme si elle avait directement vendu les immeubles…) n'avait elle-même jamais été propriétaire de ces immeubles, qui appartenaient à une autre société (B). En l'espèce, le juge a constaté que le fisc prétendait remplacer les actes juridiques qui ont été posés (sans simulation) par une vente des immeubles en question par la société A (parce que celle-ci aurait cherché artificiellement à se placer hors de la taxation des plus-values réalisées sur immeubles en se plaçant sous l'exonération des plus-values sur actions…). Or, d'après le juge, cela revenait à « modifier les faits », dès lors que cette société n'avait jamais été propriétaire des immeubles et n'aurait donc jamais pu être redevable d'un quelconque impôt sur la plus-value réalisée sur ces mêmes immeubles…

On peut toutefois se demander si, dans ce cas de figure, le redressement postulé par le fisc impliquait réellement de venir « toucher aux faits »… Nous comprenons très bien que l'application de la mesure anti-abus ne pourrait jamais permettre d'imposer un contribuable sur une somme qu'il n'aurait perçue (économiquement) d'aucune manière (c'est un « fait »…), mais en l'espèce, le contribuable concerné a bel et bien réalisé une plus-value, en l'occurrence sur des actions d'après les actes juridiques qui ont été posés, et on peut alors se demander si ce n'est pas juste une question de « forme juridique » que de considérer, pour le fisc, que ce contribuable aurait perçu cette même somme à un autre titre, à savoir à raison d'une plus-value réalisée directement sur des immeubles, en faisant alors fi des actes juridiques qui ont fait que ces immeubles étaient logés dans une autre société (B) et que ce sont les actions de cette société qui ont été vendues dans la réalité juridique… D'un côté, il est vrai qu'en l'espèce, ce n'est pas comme si la holding A avait été initialement propriétaire des immeubles et que, pour éviter la taxation d'une plus-value immobilière, elle les avait apportés à une société constituée pour la cause afin d'en céder les actions. Mais d'un autre côté, on peut comprendre que le fisc ait suspecté que la scission partielle dont avait fait l'objet la société B n'avait été réalisée que pour permettre de céder les immeubles de celle-ci à un tiers par la voie d'une cession par la société holding A des actions de la société B… On en revient

46 Civ. Anvers, 25 mars 2024, R.G. n° 22/4610/A, et commentaire D.-E. Philippe et A. Nollet, « Scission partielle suivie d'une cession d'actions : pas d'abus », *Fiscologue*, n° 1847, 6 septembre 2024, 2024, pp. 8 et s.

alors à la question cardinale de l'existence de « motifs économiques » autres que fiscaux qui ont pu ou non justifier l'opération de restructuration mise en cause, et c'est en ce sens qu'on peut finalement se demander si le juge aurait rejeté de façon aussi catégorique l'application de la mesure générale anti-abus (pour le motif – présenté comme « décisif » – qu'on ne peut toucher aux faits…) s'il n'y avait pas eu toutes les raisons économiques qui justifiaient la réorganisation en l'espèce.

§ 6 Articulation avec le droit de l'UE : principe général anti-abus et mesure générale de l'ATAD

Pour rappel, la mesure anti-abus fiscal adoptée en 2012 en matière d'impôts sur les revenus (notamment) se voulait inspirée de la jurisprudence de la C.J.U.E. qui, à partir du milieu des années 2000, a commencé à appliquer en matière fiscale un principe européen d'abus de droit, pour faire échec tantôt à des « montages purement artificiels » par lesquels une liberté de circulation du T.F.U.E. a été exercée en contrariété avec ses finalités sous-jacentes, dans le seul but d'échapper à la législation fiscale d'un État (et/ou de bénéficier de la législation plus favorable d'un autre), tantôt à des « pratiques abusives » visant essentiellement à obtenir un avantage fiscal issu d'une directive d'harmonisation conformément à ses conditions d'application formelles mais d'une façon contraire aux objectifs de cette directive[47].

Pour ce qui concerne surtout la matière des impôts directs (non harmonisés), la nécessité de lutter contre de tels abus n'a longtemps été envisagée que comme une possible cause de justification des « entraves » que des mesures fiscales anti-abus des États membres étaient susceptibles d'occasionner à l'exercice par le contribuable de libertés de circulation du T.F.U.E., et la C.J.U.E. se préoccupait alors seulement de vérifier que ce genre de mesures n'allaient *pas au-delà* de ce qui était « nécessaire » pour lutter contre de telles pratiques d'évasion fiscale. Mais dans le sillage du Plan BEPS lancé par l'OCDE en 2013[48] pour lutter contre le phénomène d'« érosion de la base (imposable) » et de « transfert de bénéfices » (en anglais : « *Base Erosion and Profit Shifting* ») au sein de groupes de sociétés multinationaux, le droit européen (de l'UE) a changé de paradigme : il s'est alors agi de prescrire de façon contraignante aux États membres, par le biais de directives d'harmonisation positive, des mesures anti-abus minimales à transposer dans leur droit interne. C'est ainsi, notamment, qu'une clause générale anti-abus a été insérée dans la directive Mère-Fille en 2015[49] pour contraindre les États membres à contrer les abus des avantages prévus par cette directive, et que la directive ATAD (« *Anti-Tax Avoidance Directive* ») adoptée en 2016[50] a prescrit aux

47 Voy. not. : C.J.U.E., 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02 ; C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04. Voy. aussi, sur cette inspiration puisée dans cette jurisprudence de la C.J.U.E., la proposition initiale du Prof. L. De Broe, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB… », *T.F.R.*, 2010, nos 379-380, pp. 332-349.

48 OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, 2013.

49 Cette modification de la directive Mère-Fille faisait elle-même suite à une recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 sur *la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806, § 4.2.

50 Directive 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193.

États membres des standards minimums de mesures anti-abus visant à protéger l'intégrité de leurs règles nationales en matière d'impôts sur les bénéfices des sociétés.

Parmi ces mesures minimales, l'article 6 de la directive ATAD est venu prescrire aux États membres d'adopter dans leur droit fiscal national en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés une mesure anti-abus de portée générale, enjoignant aux États membres de ne pas tenir compte des « montages non authentiques » qui auraient été « mis en place dans le but d'obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable », et qui ne seraient « pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ». Face à cette mesure que les États membres se devaient de transposer dans leur droit interne (en matière d'impôt des sociétés) pour le 1er janvier 2019, le législateur belge avait lui-même considéré, après discussions dans le cadre de l'adoption de la loi du 25 décembre 2017 (par laquelle les autres mesures – spécifiques – anti-abus de la directive ATAD ont été transposées), que la disposition générale anti-« abus fiscal » telle que réécrite en 2012 à l'article 344, § 1er, du C.I.R. constituait une mesure suffisante pour répondre au standard minimum fixé par l'ATAD.

Dans cette nouvelle ère *post*-« BEPS & ATAD », où il est désormais question de « seuils minimaux » de mesures anti-abus à atteindre par les États membres (pour se conformer aux directives), et plus uniquement de « plafond-maximum » à ne pas dépasser (pour ne pas se voir reprocher une entrave injustifiée aux libertés du T.F.U.E.), la jurisprudence de la C.J.U.E. sur le principe anti-abus européen a elle aussi évolué. Ainsi, si elle a longtemps jugé que ce principe ne pouvait être opposé au contribuable en l'absence de mesure de transposition ou de règle/principe anti-abus susceptible d'interprétation conforme (au risque de contrevenir aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime)[51], elle considère dorénavant, depuis ses arrêts « danois » rendus en 2019, que, même lorsqu'un État membre n'a prévu aucune mesure pour lutter contre un abus du droit de l'Union, et notamment d'une directive (comme c'était le cas, dans ces affaires danoises, de la directive Mère-Fille et de la directive Intérêts-Redevances), les juges nationaux ont quand même l'obligation de contrecarrer de tels abus[52].

Dans la jurisprudence fiscale nationale, on a pu observer ces dernières années une propension de l'administration fiscale belge à essayer de contrer des montages d'optimisation fiscale qu'elle juge « abusifs », et à l'égard desquels les règles anti-abus aujourd'hui en vigueur dans la législation interne belge – notamment l'article 344, § 1er, du C.I.R. – ne sont pas applicables (ou n'étaient pas encore applicables *ratione temporis*) ou ne lui offrent pas de réponses satisfaisantes, en invoquant, de façon maximaliste, en guise de « bouche-trous »,

51 C.J.U.E., 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05.

52 C.J.U.E., 26 février 2019, aff. C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, *N Luxembourg 1*, (abus de la directive « Intérêts-Redevances »), et aff. C-116/16 et C-117/16, *T Danemark et Y Danemark* (abus de la directive « Mère-Fille »). Voy. not., sur la portée de ces arrêts pour le droit belge : T. Jansen, « Artikel 344, § 1 vanaf 2019 in Europees keurslijf: Niet Belgische rechter maar Hof van Justitie heeft voortaan het laatste woord », *Fisc. Act.* 2019/34, pp. 1-5 ; B. Peeters et K. Morbee, « Het verbod van fiscaal misbruik: risico op overinterpretatie *vs.* terug naar de essentie », *T.F.R.*, n° 2020/576, p. 142 ; A. Bouwen, « Een algemeen principe van verbod op fiscaal rechtsmisbruik in harmonie met Europa », *T.F.R.*, n° 2020/576, pp. 134-139 ; L. de Broe et S. Gommers, « De Deense "uiteindelijk gerechtigde"-arresten van het Hof van Justitie. Analyse en relevantie voor België », *A.F.T.*, n° 2020/5, pp. 29-73.

le principe général de droit européen d'interdiction de l'abus de droit tel que consacré par la C.J.U.E. (à la mode « danoise »…), ainsi que la mesure générale anti-abus prescrite par la directive ATAD[53]. Dans la jurisprudence belge, si certains juges du fond avaient pu suivre le fisc dans ses velléités d'invocation de ces arguments de droit européen « à toutes les sauces »[54], plusieurs arrêts de la Cour de cassation sont venus canaliser ces prétentions et procéder à d'importantes clarifications.

Déjà dans l'arrêt précité du 25 novembre 2021 (rendu dans l'affaire *Belinvest*), la Cour de cassation avait pu rejeter le principe anti-abus européen et la mesure générale anti-abus de l'ATAD qui avait été invoqué dans le pourvoi, non pas pour étendre le champ d'application temporel de l'article 344, § 1er, du C.I.R. (dès lors que le fisc avait focalisé son redressement d'abus sur la seule dernière réduction opérée en 2013…), mais plutôt pour prétendre à une interprétation moins stricte de ce texte, en particulier sur le terrain de l'élément objectif de l'abus (en raison duquel l'administration avait été déboutée en appel), et s'en tenir ainsi au caractère « purement artificiel » de l'opération en cause… La Cour de cassation avait rejeté les arguments tirés du droit européen comme irrecevables, en ce que le moyen n'expliquait pas en quoi les principes ou règles de droit européen invoqués auraient été violés et en ce qu'il requerrait une « appréciation de fait » en mobilisant la notion de « construction purement artificielle ».

Dans un autre arrêt du 25 novembre 2021[55], la Cour de cassation a pu livrer des enseignements plus explicites. Il était question de l'application de dispositions anti-abus spécifiques (les articles 79 et 207, al. 7, du C.I.R. devenu aujourd'hui l'article 206/3, § 1er, du C.I.R.) tendant à empêcher une société belge de bénéficier d'une déduction à l'impôt des sociétés sur la partie de son bénéfice provenant d'un avantage anormal ou bénévole reçu d'une autre société du même groupe. Pour étendre le champ d'application de ces dispositions au cas d'espèce, le fisc en avait alors invoqué une interprétation qui serait soi-disant « (plus) conforme » au principe général anti-abus européen et à la mesure générale anti-abus de la directive ATAD, et la Cour de cassation avait alors été amenée à rappeler expressément que :

– contrairement à ce que soutenait la requérante (État belge), et conformément aux conclusions de l'avocat général[56], « la C.J.U.E. ne reconnaît pas un principe général de droit européen d'interdiction de l'abus de droit fiscal d'application générale,

53 Voy., sur la façon dont ces arguments sont reçus par les juges belge, not. : D.-E. Philippe et A. Nollet, « L'application du principe européen anti-abus et de la mesure générale de l'ATAD par les juges fiscaux nationaux : état des lieux et mises au point à l'aune de quelques arrêts récents », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/5, pp. 2-19.

54 Voy. Liège, 5 février 2020, n° 2017/RG/75, *T.F.R.*, n° 2020/586, p. 735, qui avait admis d'appliquer « à la lumière de l'article 6 de la directive ATAD » des dispositions du droit fiscal interne à des faits très anciens, pour des opérations « QFIE » remontant à la fin des années 1980 (à une époque où le C.I.R. ne contenait même pas encore de mesure générale anti-abus, même pas l'ancien texte) et refusé alors en l'espèce le bénéfice d'un avantage fiscal (à savoir : la déduction d'une moins-value), trouvant sa source dans le droit interne belge (ancien article 44 du C.I.R.64, devenu article 49 du C.I.R.92) et non dans le droit européen.

55 Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0094.N, et commentaire S. Van Crombrugge, « Cassation : nouvel arrêt sur la substance économique en matière de Din », *Le Fiscologue*, n° 1732, 4 février 2022, p. 8. Voy. aussi notre commentaire précité : D.-E. Philippe et A. Nollet, « L'application du principe européen anti-abus… », *op. cit.*, spéc. nos 38 et s.

56 Concl. avocat gén. Cass., 25 novembre 2021, *État belge c. ICL Belgium*, *J.D.F.*, 2021, pp. 148-155.

applicable tant dans un contexte de droit européen que dans un contexte de droit purement interne » ;

– l'article 11 de la directive ATAD prévoit que les États membres devaient transposer la règle générale anti-abus (de l'article 6) au plus tard le 31 décembre 2018 pour l'appliquer à partir du 1er janvier 2019, de sorte que cette règle n'a donc pas vocation à s'appliquer (« *ratione temporis* ») à une construction, telle que celle en cause en l'espèce, qui avait été mise en place en 2010 et dont la contestation portait sur l'exercice d'imposition 2015.

Dans un plus récent arrêt du 30 novembre 2023[57], la Cour de cassation a encore rappelé que « le principe général de droit de l'Union, selon lequel les justiciables ne sauraient se prévaloir frauduleusement ou abusivement du droit de l'Union, ne peut [par définition] trouver à s'appliquer que lorsqu'on cherche par une fraude ou un abus à bénéficier d'un avantage prévu par le droit de l'Union ». Or, en l'espèce, il était (notamment) question de l'exonération de précompte mobilier pour les remboursements de capital libéré prévue à l'article 18, al. 1, 2°, du C.I.R., avantage ne trouvant pas son origine dans le droit de l'UE, et la Cour a alors cassé l'arrêt attaqué, mais seulement dans la mesure où il avait jugé que la réduction de capital opérée devait être considérée comme un dividende imposable sur lequel le précompte mobilier était dû. Pour le reste, la Cour de cassation n'a pas cassé l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 1er décembre 2020[58], qui avait fait une application remarquée du principe anti-abus européen (à la mode danoise) à une planification internationale assez complexe, impliquant la mise en place d'une double structure holdings avec interposition d'une holding luxembourgeoise, dotée de peu de substance, au-dessus d'une autre société belge, afin de rapatrier en direction des actionnaires ultimes en Belgique un montant substantiel de bénéfices du groupe en exonération de retenue à la source. Le juge d'appel y avait reconnu un abus de la directive Mère-Fille, là où le montage avait permis d'éviter le précompte mobilier sur deux distributions (la réduction de capital susvisée et une distribution de dividendes) faites par la société belge en 2012, c'est-à-dire des actes qui tombaient en dehors du champ d'application temporel de l'article 344, § 1er, du C.I.R. tel que réécrit en 2012, mais aussi de la mesure anti-abus de la directive Mère-Fille (transposée notamment à l'article 266, al. 4, du C.I.R., et entrée en vigueur le 1er janvier 2017). À cet égard, la Cour de cassation a considéré que l'application « rétroactive »[59] du principe anti-abus européen à des faits antérieurs aux arrêts

57 Cass., 30 novembre 2023, R.G. n° F.21.0062.N, et commentaires : S. Van Crombrugge, « La Cour de cassation précise les effets du principe anti-abus de l'UE », *Le Fiscologue*, n° 1821, 26 janvier 2024, p. 11 ; D.-E. Philippe et D. Seutin, « La Cour de cassation affine sa jurisprudence relative au principe général anti-abus européen », *Act. fisc.*, n° 2024/6, pp. 1-6.

58 Gand, 1er décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, *Monkey.be*, et commentaires : N. Bammens, « Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en als leidsraad », *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 694-701 ; L. Kell, Note sous Gand, 1er décembre 2020, *Fiscale Koerier*, 2021/3, pp. 55-65 ; T. Jansen, « Belgisch hof dipt toepassing algemene antimisbruikbepaling in Europese saus », *Fisc. Act.*, 2020/42, pp. 4-7 ; D.-E. Philippe et A. Nollet, « L'abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères. Note sous l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 1er décembre 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, pp. 15-40 ; S. Van Crombrugge, « Misbruik bij internationale belastingplanning », *Fiscoloog*, n° 1687, 29 janvier 2021, pp. 9 et s.

59 Voy. pour des critiques, not. : L. Brosens, « De Deense zaken: retroactiviteit v. rechtzekerheid », *T.F.R.*, 2021, n° 602, spéc. pp. 463-464 ; L. de Broe et S. Gommers, « Terra incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2021/9-10, spéc, pp. 24-25 et 28-32.

de la C.J.U.E. qui l'ont consacré (dans sa portée « danoise »…) ne heurtait pas les principes de sécurité juridique et de confiance légitime, et que, puisqu'il n'y avait « manifestement pas de violation du droit de l'UE », il n'y avait donc pas lieu de poser à la C.J.U.E. les questions préjudicielles soulevées à ce sujet dans le pourvoi.

Ainsi donc, de ces différents arrêts, il faut à notre avis comprendre que, d'après la Cour de cassation :

- le champ d'application « *matériel* » du principe européen anti-abus de droit se limite aux cas où il a été fait usage d'une règle du droit de l'Union (primaire ou dérivé), et ne s'étend donc pas à des « situations purement internes » où il ne serait question que d'un avantage ne puisant sa source que dans le droit interne (pas d'abus de droit européen s'il n'est question d'une règle du droit européen) ;
- si le principe consacré par la C.J.U.E. est censé avoir toujours existé, la mesure générale anti-abus de la directive ATAD a des limites « *temporelles* », puisque les États membres ne devaient la transposer pour la mettre en application qu'à compter du 1er janvier 2019, de sorte qu'elle ne pourrait nullement être invoquée par le fisc pour des faits antérieurs à cette date, fût-ce sous prétexte d'une « interprétation conforme » de quelque disposition de droit interne que ce soit[60].

Sous-section 2
Mesures spécifiques anti-abus des articles 54 et 344, § 2, du C.I.R. : réécriture en 2023

Les articles 54 et 344, § 2, du C.I.R. contiennent deux mesures spécifiques anti-abus complémentaires qui prévoient respectivement, pour l'une (art. 54 du C.I.R.), la non-déductibilité à titre de frais professionnels de paiements de certains types de revenus (intérêts, redevances, rémunérations de services…), et pour l'autre (art. 344, § 2, du C.I.R.), la non-opposabilité au fisc d'actes de transfert de propriété de certains avoirs mobiliers (générateurs de revenus mobiliers), et ce, dans les deux mesures, lorsque ces paiements ou transferts sont faits par un contribuable résident à destination d'un non-résident situé dans un « pays refuge ». Ces deux dispositions ont été partiellement réécrites par la loi-programme du 22 décembre 2023[61], avec une entrée en vigueur aux paiements et transferts effectués à partir du 1er janvier 2024.

60 Pour une critique de la position procédant d'une méconnaissance des principes d'« interprétation conforme » à une directive et d'« effet direct » de celle-ci, voy. A. Nollet, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d'appel de Gand… en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, n° 2020/6, pp. 454-463, spéc. 458 et s. *Comp.* : L. de Broe et S. Gommers, « Terra incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2021/9-10, spéc. pp. 23-26. Et voy. sur ces principes : S. Gnedasj et M. Possoz, « L'effet direct des directives et le principe de sécurité juridique : retour aux sources et nouveaux départs », *R.G.C.F.*, n° 2017/4, pp. 309-328, spéc. pp. 310-313.

61 *M.B.*, 29 décembre 2023.

§ 1 Article 54 du C.I.R. : (non-)déductibilité de paiements vers des paradis fiscaux

Avant sa réécriture par la loi-programme du 22 décembre 2023, l'article 54 du C.I.R. disposait comme suit :

> « Les intérêts, indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 11°, 3 qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels, lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne justifie par toutes voies de droit qu'ils répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales ».

Les paiements visés, qui portent donc sur des intérêts (quelle que soit la nature de l'emprunt : bancaire, obligataire…), des redevances, ou encore des rémunérations de services ou de prestations (de tout type), devaient, dans cette ancienne mouture du texte, pour tomber dans son champ d'application, simplement être faits directement ou indirectement à un contribuable (personne physique ou société) non-résident (ou bien à un établissement étranger d'un contribuable résident) qui, en vertu des dispositions du pays où il est établi, soit n'est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit y est soumis à « régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique ». On retrouve cette formule dans plusieurs dispositions anti-évasion du C.I.R., notamment à l'article 344, § 2, du C.I.R. (comme nous allons y revenir), et dans les deux dispositions des articles 54 et 344, § 2, du C.I.R., la comparaison induite porte sur le régime fiscal des *revenus de l'espèce* recueillis par le bénéficiaire du paiement à l'étranger (ou du cessionnaire du transfert du bien dans l'article 344, § 2, du C.I.R.), et non sur le droit commun de l'impôt des sociétés, comme c'est le cas à l'article 203, § 1er, al. 1er, 1°, du C.I.R. (1er cas d'exclusion du régime des « RDT »)[62]. Il faut donc s'enquérir, dans le pays étranger, de l'existence éventuelle de règles particulières propres à la situation du bénéficiaire (par-delà les règles de droit commun), mais aussi du fait que certaines règles applicables pourraient le cas échéant ne pas avoir été appliquées aux revenus en cause *in concreto*[63]. C'est ainsi que, pour appliquer les articles 54 et 344, § 2, du C.I.R., il peut être fait référence à titre indicatif à la liste de pays à taxation notablement plus

62 Ce premier cas d'exclusion vise les dividendes provenant d'« une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les *dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique* », ce qui est présumé être le cas, d'après l'article 203, § 1er, al. 2, pour des pays recensés par le Roi (à l'article 73, 4°*quater*, de l'A.R./C.I.R.) dont le taux nominal de droit commun de l'impôt des sociétés ou le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 %, et est présumé ne pas être le cas, d'après l'article 203, § 1er, al. 3, pour les États membres de l'Union européenne.

63 Voy. en ce sens : *Com. I.R.*, n° 54/23-25, auquel renvoie *Com. I.R.*, n° 344/2 (pour l'art. 344, § 2, du C.I.R.).

avantageuse établie dans le cadre du régime des « RDT »[64], mais c'est sous la double réserve que cette liste ne vise que le régime fiscal des *sociétés* et n'appréhende que les règles *de droit commun* de l'impôt des sociétés.

Une fois qu'un paiement tombait dans le champ d'application liminaire de l'article 54 du C.I.R., sa déductibilité à titre de frais professionnels dans le chef du contribuable auteur du paiement ne pouvait plus être admise que si, en plus de réunir les conditions générales de l'article 49 du C.I.R., ce contribuable rapportait la double preuve cumulative supplémentaire que ce paiement « répond[ait] à des opérations réelles et sincères et ne dépass[ait] pas des limites normales ». D'après le commentaire administratif (reprenant les travaux préparatoires de la disposition introduite en 1954), outre leur réalité (non-fictivité) et leur rattachement à l'activité professionnelle du contribuable, cette preuve impliquait de « prouver que les dépenses rentrent dans le cadre habituel de ses opérations professionnelles, qu'elles répondent bien à des nécessités industrielles, commerciales ou financières inhérentes à cette activité et qu'elles trouvent une compensation normale dans l'ensemble cette activité »[65]. En ce sens, l'article 54 C.I.R. ne pouvait (et ne peut toujours pas dans sa version réécrite, telle que nous allons la présenter) être vu comme une simple présomption réfragable de « simulation » : la seule preuve de la matérialité du paiement et de la réalité *juridique* de l'opération-transaction (emprunt) qui le sous-tend ne suffisait pas à en permettre la déductibilité ; il fallait aussi justifier l'opération en termes de nécessité ou réalité *économique*. En outre, encore fallait-il que le paiement, à le supposer correspondre à une opération justifiée en sa réalité juridique et économique, ne dépasse pas dans son montant les limites de la rémunération *normale* des prestations effectuées par le bénéficiaire (sous peine de voir sa déductibilité rejetée pour l'excédent[66]), ce qui devait s'apprécier par référence aux conditions qui auraient été appliquées entre des parties indépendantes pour ce genre d'opération tout en tenant compte des circonstances propres à l'opération[67].

Une question préjudicielle avait été soumise à la C.J.U.E., tendant à savoir si la libre prestation des services dans l'UE (art. 56 T.F.U.E.) ne s'opposait pas à une mesure telle que celle de l'article 54 du C.I.R. belge, en ce que celle-ci requérait, pour la déductibilité de la rémunération de services payée par des contribuables résidents belges à des contribuables résidant dans une autre État membre où ils ne sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis (pour les revenus de l'espèce) à un régime de taxation notablement plus avantageux qu'en Belgique, une double preuve supplémentaire à laquelle la déductibilité de la même rémunération payée à des contribuables résidents n'était pas subordonnée.

---

64 Voy. not. en ce sens (pour l'art. 344, § 2, du C.I.R.) : TPI Hasselt, 24 juillet 2019, *Cour. fisc.*, 2019, p. 465.

65 *Com. I.R.*, n° 54/26-28 et n° 344/3 (et *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1953-1954, exposé des motifs de la loi du 23 février 1954).

66 Bien que l'administration ait pu défendre, sur la base d'une interprétation littérale, qu'en cas de dépassement de ces « limites normales », ce serait l'intégralité du paiement qui verrait sa déduction rejetée, la Cour de cassation (Cass., 27 septembre 1966, *Pas.*, 1967, I, 121) et les travaux parlementaires (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1991-1992, n° 444/9, 132) ont pu préciser que tel ne serait pas le cas, et tel ne pourrait pas être le cas pour ménager la proportionnalité de la mesure en droit européen, là où la jurisprudence de la C.J.U.E. se réfère au principe « *at arm's length* » pour l'identification et le redressement des prix de transfert (voy. *infra* à cet égard, et L. de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, 2008, pp. 113 et 977).

67 *Com. I.R.*, n° 54/30.

Dans son arrêt *SIAT* du 5 juillet 2012, la C.J.U.E. avait répondu qu'il s'agissait là d'une restriction injustifiée à la libre prestation des services, au terme du raisonnement suivant : elle avait tout d'abord admis que la mesure litigieuse était bien « susceptible de dissuader, d'une part, les contribuables belges d'exercer leur droit à la libre prestation des services et de recourir aux services de prestataires établis dans un autre État membre et, d'autre part, ces derniers d'offrir leurs services à des destinataires établis en Belgique », puis elle avait reconnu que pareille restriction à la liberté en question pourrait se justifier par les « objectifs de la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale, de la sauvegarde de l'efficacité des contrôles fiscaux et de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre États membres », mais elle avait jugé qu'*in casu* la mesure allait néanmoins « au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs ». La C.J.U.E. a estimé qu'avec le critère du « régime notablement plus avantageux… » utilisé par la règle, celle-ci « ne [permettait] pas de déterminer au préalable et avec la précision suffisante le champ d'application de celle-ci et [laissait] subsister des incertitudes quant à son applicabilité », si bien qu'elle ne satisfaisait « pas aux exigences de la sécurité juridique qui [requièrent] que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables ».

C'est ainsi que la mesure anti-abus de l'article 54 du C.I.R. était apparue finalement comme constituant une restriction disproportionnée par rapport aux raisons impérieuses invoquées. En conséquence, la Cour de cassation, dans un arrêt du 10 janvier 2013 (réceptionnant la réponse de la C.J.U.E. à la question préjudicielle qu'elle lui avait soumise) en avait conclu que cette disposition légale ne pouvait plus trouver à s'appliquer dans un contexte intra-européen, en présence d'un bénéficiaire résidant dans un autre État membre, et ce, tant qu'il n'y avait pas d'intervention législative ou réglementaire pour dresser dans l'UE la liste des régimes de taxation « notablement plus avantageux » au sens de cette disposition.

C'est alors pour répondre (avec un certain retard de plus de 11 ans…) à ce constat d'incompatibilité avec le droit européen que le législateur fiscal belge est venu par la loi du 22 décembre 2023 réécrire l'article 54 du C.I.R., dont le nouveau texte se présente désormais comme suit, en trois paragraphes :

> « § 1er Les intérêts, indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 11°, qui sont payées en compensation de ces intérêts, redevances pour la concession de l'usage de brevets d'invention, procédés de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de prestations ou de services, ne sont pas considérés comme des frais professionnels lorsqu'ils sont payés ou attribués directement ou indirectement à un contribuable visé à l'article 227, ou à un établissement étranger, avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance et qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis, pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique.
>
> § 2 Le paragraphe 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable justifie que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est

au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique.

§ 3 Le paragraphe 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que le paiement s'inscrit 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 ».

Parmi les nouveautés de cette réécriture, il faut d'emblée noter que le bénéficiaire du paiement (dont l'objet n'a pas changé : intérêts, redevances, rémunérations de services…) doit se trouver « directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance » avec le contribuable débiteur. L'exposé des motifs indique que cette notion doit s'interpréter « au sens le plus large », comme dans l'article 26 du C.I.R. (qui s'y réfère en son alinéa 2, 1°), pour appréhender tout autant une « dépendance économique, managériale ou structurelle »[68].

Ensuite, ce même bénéficiaire du paiement doit toujours être, en vertu de la législation (fiscale) du pays où il est établi, soit non soumis à un impôt sur les revenus, soit soumis, « pour les revenus de l'espèce, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique ». Cette façon de désigner *a priori* le « paradis fiscal » n'a donc pas changé, et aucun renvoi vers une quelconque liste dressée le cas échéant par arrêté royal n'a par ailleurs été prévu, mais le législateur a d'une certaine manière reporté sur les épaules du contribuable concerné (celui qui postule la déduction) la preuve négative du fait que le bénéficiaire ne serait pas situé dans un « paradis fiscal ». En effet, le législateur a prévu successivement aux §§ 2 et 3 du nouvel article 54 du C.I.R. deux « contre-preuves » ou « échappatoires » alternatives, dont la première consiste, pour le contribuable auteur du paiement, à prouver que l'entité étrangère (bénéficiaire du paiement), qui est alors présentée ici comme étant nécessairement une « entreprise » (alors qu'elle ne semble pas devoir l'être pour tomber *ab initio* dans le champ d'application liminaire de la disposition) 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 ». Voilà un critère plus quantitatif, et donc *a priori*, plus objectivable…, mais qui pourrait impliquer pour le contribuable de se livrer à un fastidieux « recalcul » de l'imposition hypothétique qu'aurait subie sur les mêmes revenus le bénéficiaire du paiement s'il avait été résident belge…

À supposer que le contribuable ne parvienne à rapporter cette première « contre-preuve », il resterait encore, alternativement, la possibilité d'échapper à la mesure (et de rendre ainsi son paiement déductible) en prouvant 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 ». On retrouve là une terminologie typique des mesures anti-abus « modernes » issues du droit européen à l'ère *post*-BEPS, et en particulier de la mesure générale anti-abus de la directive ATAD[69] (évoquée *supra*), qui caractérise aussi la

68 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 6.

69 Art. 6 de la directive n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193.

« non-authenticité » d'un montage (ou d'une série de montages) à l'aune de l'absence de « motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »...

§ 2 Article 344, § 2, du C.I.R. : (in)opposabilité de transferts d'avoirs vers des paradis fiscaux

Avant sa réécriture en 2023, l'article 344, § 2, du C.I.R. disposait comme suit, en une phrase unique :

> « N'est pas non plus opposable à l'Administration des contributions directes, la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, à un contribuable visé à l'article 227, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne prouve soit que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, soit qu'il a reçu pour l'opération une contrevaleur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu ».

Là où l'article 54 du C.I.R. prévoit la non-déductibilité de certains paiements faits vers l'étranger, l'article 344, § 2, du C.I.R., dont la première mouture avait été introduite par une loi du 23 février 1954, en même temps que celle de l'article 54 du C.I.R., prévoit quant à lui la non-opposabilité de certains actes de transfert de propriété (vente, cession, apport...), à titre gratuit ou onéreux, de certains biens limitativement énumérés qui ont tous en commun d'être des avoirs mobiliers productifs de « revenus mobiliers », à savoir : des titres (actions, obligations, créances ou autres titres constitutifs d'emprunt), des droits intellectuels (brevets d'invention, procédés de fabrication, marques de fabrique ou de commerce ou autres droits analogues correspondant à des éléments du patrimoine industriel) ou des sommes d'argent.

Le cédant, dans le transfert visé, est un contribuable quelconque (tant une société qu'une personne physique qui agit dans un cadre tant professionnel que purement privé) soumis à un impôt sur les revenus en Belgique (vu la situation de l'article 344, § 2, sous le Titre VII du C.I.R. : « Établissement et perception des impôts [sur les revenus] », au sein du Chapitre IV : « Moyens de preuve de l'administration »...), tandis que le cessionnaire du transfert est quant à lui un contribuable (personne physique ou société) « non-résident » qui, dans le pays où il est établi, n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou est soumis, pour les revenus des biens transférés, à un « régime de taxation notablement plus avantageux » que celui auquel ces revenus seraient soumis en Belgique.

En cas d'application, la fiction d'inopposabilité a pour effet de permettre au fisc d'établir l'imposition du contribuable-cédant comme s'il n'avait pas transféré la propriété des actifs mobiliers visés, et partant, comme s'il était encore le bénéficiaire des revenus produits par ces

avoirs après les transferts[70]. Mais il était toutefois réservé au contribuable tombant dans le champ d'application de cette disposition deux « portes de sortie » alternatives pour échapper à la fiction susvisée, en prouvant soit que son transfert se justifiait par des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » (formule qui s'était généralisée au sein des mesures anti-abus du C.I.R. dans les années 90[71]), soit que ce transfert a donné lieu (dans son chef) à « une contrevaleur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu ». L'une comme l'autre de ces preuves alternatives tendaient ainsi à réfuter la suspicion d'évasion fiscale que déclenchaient les transferts de biens en cause aux yeux du législateur, de sorte qu'il n'était pas question d'une (simple) présomption réfragable de simulation du transfert : la preuve de la simple réalité juridique de ce transfert de propriété ne suffisait pas (et ne suffit toujours pas, dans la nouvelle mouture) à permettre au contribuable cédant d'échapper à l'application de la mesure.

Étant donné que la disposition se référait exactement comme l'article 54 du C.I.R. à la notion de « régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique », il était considéré par les juges nationaux, à la suite de l'arrêt SIAT de la C.J.U.E., que cet article 344, § 2, du C.I.R. ne pouvait pas trouver à s'appliquer en présence d'un cessionnaire résidant dans un autre État membre de l'UE, en tant qu'il s'agirait là d'une restriction injustifiée à libre circulation des capitaux[72].

C'est ainsi que l'article 344, § 2, du C.I.R. a été lui aussi réécrit par la loi-programme du 22 décembre 2023, pour disposer désormais comme suit, en trois alinéas :

> « § 2 N'est pas non plus opposable à l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de droits d'auteur et de droits voisins, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, directement ou indirectement, à un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, avec qui le contribuable établi en Belgique se trouve directement ou indirectement dans

70 Ce qui n'englobe donc notamment pas les revenus de biens acquis par le cessionnaire en remploi des biens transférés (ou des revenus en découlant), ou encore les plus-values réalisées par lui à l'occasion d'une revente ultérieure des actifs transférés. Voy. not. à ce sujet : A. Nollet, « L'article 344, § 2, du C.I.R. 1992 : essai de contrôle de constitutionnalité et de conventionnalité d'une disposition légale fiscale belge anti-abus », *R.G.C.F.*, n° 2011/6, pp. 488 et s.

71 La clause des « besoins légitimes de caractère financier ou économique » avait été introduite pour la première fois en 1973 dans l'ancêtre de l'actuel article 344, § 2, du C.I.R.92 (ancien art. 250 du C.I.R.64), avant d'être ensuite généralisée à partir de 1991, à la suite du rejet de la théorie des « réalités économiques » par la Cour de cassation dans l'arrêt *Au Vieux Saint-Martin*, dans de nombreuses autres dispositions du C.I.R. pour conditionner l'octroi d'avantages fiscaux ou l'inapplication de mesures anti-abus. À cet égard, les travaux préparatoires de la loi du 20 juin 1991 à l'origine de l'ancien article 206, alinéa 5, du C.I.R. (abrogé) indiquaient qu'il s'agissait de s'assurer que « l'opération soit justifiée autrement que par des motifs (purement) fiscaux », et partant, de combattre « les procédés juridiques qui, quoique non simulés et licites en eux-mêmes, présentent un caractère anormal dont le but manifeste est d'échapper à l'impôt » (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 1990-1991, n° 47-1641/1, pp. 19-20).

72 Voy. not. : Civ. Bruxelles (nl.), 26 juin 2020, R.G. n° 2018/4032/A, et commentaires : S. Gommers, « Le tribunal de Bruxelles partagé sur l'application de l'article 344, § 2, du CIR ? », *Le Fiscologue*, n° 1693, 12 mars 2021, pp. 9 et s. ; D.-E. Philippe et A. Nollet, « L'application du principe européen anti-abus et de la mesure générale de l'ATAD par les juges fiscaux nationaux : état des lieux et mises au point à l'aune de quelques arrêts récents », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/5, spéc. n^{os} 18 et 38.

des liens quelconques d'interdépendance et qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique.

L'alinéa 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable justifie que l'opération est réalisée avec une entreprise soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est au moins égal à la moitié de l'impôt sur les revenus qui serait dû si cette entreprise était établie en Belgique.

L'alinéa 1er n'est pas d'application lorsque le contribuable démontre par tous moyens de preuve, à l'exception du serment, que l'opération s'inscrit 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 ».

Au titre des nouveautés, une condition d'« interdépendance » entre le cédant et le cessionnaire a ainsi été introduite, et les deux échappatoires alternativement ouvertes au contribuable ont été entièrement remplacées pour les mêmes deux nouvelles échappatoires que celles prévues à l'article 54 du C.I.R., à savoir :

- soit prouver que l'entité étrangère (cessionnaire du transfert) est « une entreprise 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 ».
- soit prouver que « l'opération s'inscrit 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 » (avec ici une inélégante redondance du terme « opération », là où dans l'article 54 nouveau, on parle de « paiement » qui « s'inscrit dans le cadre d'une opération… »).

§ 3 Appréciation critique

La question se pose de savoir si les changements apportés aux deux dispositions ont ou non suffisamment répondu aux critiques formulées par la C.J.U.E. dans son arrêt *SIAT*.

Certes, l'ajout de la condition d'« interdépendance » entre les parties au paiement (débiteur et bénéficiaire) ou transfert (cédant et cessionnaire) en cause est appréciable pour mieux circonscrire le « champ d'application matériel » de ces mesures et en améliorer la « prévisibilité », comme s'en prévaut le législateur dans l'exposé des motifs : cela permet ainsi de s'assurer que « les dispositions seront appliquées uniquement à des contribuables qui sont en mesure d'apporter la preuve que les dispositions ne devraient leur être applicables, ce que signifie qu'il leur sera plus facile de démontrer le caractère réel et sincère des opérations, le caractère non-artificiel de l'opération ou la taxation minimale à laquelle doit être soumise l'entité établie dans l'autre État ». En effet, il est clair que ces preuves relatives au niveau de taxation du cocontractant ou aux justifications économiques de la transaction sont toujours plus faciles à rapporter entre parties interdépendantes qu'entre des personnes tierces, sans lien.

Certes aussi, les termes « opération authentique [...] mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique » remplacent à la sauce européenne la plus moderne, les expressions désuètes sinon confondantes d'« opérations réelles et sincères » de l'ancien article 54 du C.I.R. et de « besoins légitimes de caractère financier ou économique » de l'ancien article 344, § 2, du C.I.R.

Néanmoins, dès lors qu'il est bien question de paiements portant sur le type de revenus visés à l'article 54 ou de transferts de propriété ayant pour objet les biens mobiliers visés à l'article 344, § 2, du C.I.R., le critère du « régime de taxation notablement plus avantageux... » du bénéficiaire du paiement ou du cessionnaire du transfert (respectivement), avec toute l'imprévisibilité que ce critère charrie, demeure bien une condition d'application de ces dispositions, à établir par l'administration, aux côtés de la nouvelle condition des rapports d'interdépendance entre les protagonistes du paiement ou du transfert. Ce n'est alors que si le contribuable (débiteur du paiement ou cédant du transfert) parvient à prouver que le régime du bénéficiaire du paiement ou du cessionnaire du transfert n'est pas inférieur à la moitié de l'impôt qu'il aurait payé sur les revenus (des biens) en question en Belgique (avec au passage un fastidieux recalcul de l'impôt belge qui aurait été dû s'il s'était agi d'un résident belge...), ou encore, à prouver des justifications économiques au soutien du paiement ou du transfert en question, qu'il pourra en assurer respectivement la déductibilité ou l'opposabilité au fisc pour l'établissement de son impôt.

Le Conseil d'État avait lui-même émis des doutes quant à la suffisance des modifications apportées aux dispositions en question pour les mettre en conformité avec les exigences européennes découlant de l'arrêt *SIAT* de la C.J.U.E., mais le gouvernement avait balayé ces réserves dans son exposé des motifs[73], d'une part, en invoquant les progrès faits au niveau international pour la transparence fiscale (qui donneraient aux entreprises un « meilleur aperçu du régime fiscal dont bénéficie le destinataire d'une transaction »), et d'autre part, en se référant à la jurisprudence récente de la C.J.U.E., dans ses arrêts *X GmbH* de 2022 et *Impresa Pizzarotti* de 2020, où des mesures anti-évasion fiscale ont pu être vues comme proportionnées eu égard au fait que « le contribuable est mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire les éléments pertinents se rapportant aux opérations commerciales transfrontalières avec les entreprises avec lesquelles il a des liens d'interdépendance »[74].

Comme le suggèrent certains auteurs, ces explications de l'exposé des motifs ne résistent toutefois pas au parallèle que l'on peut faire avec l'article 26, al. 2, du C.I.R., qui permet quant à lui au fisc d'opérer, entre des entreprises en lien d'« interdépendance », le redressement d'« avantages anormaux ou bénévoles » que l'une (résidente) octroierait à l'autre (non-résidente), disposition qui avait été reconnue comme étant une entrave proportionnée à la liberté d'établissement par la C.J.U.E. dans son arrêt *SGI* en 2010[75]. En effet, dans cette disposition, l'administration doit bel et bien pré-établir l'existence d'un « avantage anormal

73 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001 et Avis du Conseil d'État n° 74.803/3 du 10 novembre 2023.

74 C.J.U.E., 13 octobre 2022, aff. C-431/21, *X GmbH v Finanzambt Bremen* ; C.J.U.E., 8 octobre 2020, aff. C-558/19, *Impresa Pizzarotti & C Spa Italia Sucursala Cluj.*

75 C.J.U.E., 21 janvier 2010, aff. C-311/08, *SGI.*

ou bénévole » entre ces entreprises interdépendantes, et c'est ensuite au contribuable de contre-prouver au moyen de la documentation dont il dispose la justification économique de la transaction et sa conformité au principe de pleine concurrence, à peine de quoi la correction opérée par le fisc doit se limiter à la partie qui excède ce aurait été convenu entre parties indépendantes (en pleine concurrence).

À l'inverse, les articles 54 et 344, § 2, du C.I.R., tels que réécrits, présument toujours l'évasion ou l'abus (voire la simulation) à partir d'une transaction transfrontière sur la base de son seul objet (revenus et biens visés) et du régime fiscal avantageux qui s'appliquerait à son destinataire à l'étranger, tout en ajoutant désormais le lien d'interdépendance entre les parties, mais sans véritable commencement de preuve que la transaction en question procéderait d'une « construction artificielle à des fins fiscales ». C'est donc sur les épaules du contribuable que se trouve toujours trop rapidement reportée la charge de prouver la teneur du régime fiscal applicable à l'étranger ou la justification économique de l'opération, d'où les doutes persistants sur la compatibilité de ces nouvelles dispositions avec le droit européen…[76]

Section 5
Procédure fiscale – principales nouveautés

Aymeric NOLLET et Gauthier DELOBBE

La période sous revue (2019-2024) a été particulièrement féconde en nouveautés législatives en matière de procédure fiscale, que nous proposons d'exposer selon le plan suivant, après avoir esquissé une première bibliographie générale (non exhaustive) de références doctrinales (Sous-section 1) :

- Déclaration, en ce compris les nouveaux délais de déclarations (Sous-section 2) ;
- Obligations particulières de déclaration (Sous-section 3) ;
- Délais d'imposition et d'investigation (Sous-section 4) ;
- Mécanisme d'astreinte au soutien des pouvoirs d'investigation (Sous-section 5) ;
- Lutte contre la fraude fiscale et interaction avec la procédure pénale (*una via bis*, MOTEMs…) (Sous-section 6)

76 Voy. not. sur ces critiques : I. Panis et A. Sultus, « Révision des régimes relatifs aux paiements et transferts vers les paradis fiscaux », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, pp. 3 et s. ; D. Seutin, « Résurrection des articles 54 et 344, § 2, C.I.R. : examen de conformité au droit européen », à paraître dans la *R.G.C.F.*

Sous-section 1
Bibliographie générale

§ 1 Manuels, ouvrages ou parties d'ouvrages

M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020.

Fr. Stévenart-Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2023.

J. Buy et M. Laluye, « Actualités 2020 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique en 2020*, Limal, Anthemis, 2021, pp. 463-526.

A. Nollet et F. Voisin, « Actualités 2021 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique en 2021*, Limal, Anthemis, 2022, pp. 375-419.

J. Buy et V. Lissoir, « Actualités 2023 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique en 2023*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 399-441.

M. Bourgeois et A. Nollet, « La lutte contre la fraude fiscale en Belgique », in *Colloque scientifique international sur La prévention de la fraude fiscale, Cotonou (Bénin), 12-13 octobre 2023*, Paris, L'Harmattan, 2024, à paraître.

E. Ceci, P. Maufort et S. Scarna, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, Bruxelles, Larcier, 2023.

P. Maufort, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in E. Ceci (dir.), *Approche pratique de la fiscalité belge : entre évolution, révolution et questionnement*, Bruxelles, Larcier, 2023, pp. 259-26.

A. Nollet, G. Delobbe et C. Verscheure, « Les pouvoirs d'investigation », in *Manuel de procédure fiscale*, 4e éd., Limal, Anthemis, 2024, à paraître.

A. Nollet et G. Delobbe, « La réclamation en matière d'impôts sur les revenus : état des lieux 25 ans après la réforme de 1999 », in *Actualités en matière de recours administratifs organisés, Colloque de la Commission Droit public du Barreau de Liège-Huy (25 janvier 2024)*, Bruxelles, Larcier, 2024, pp. 237-276.

§ 2 Articles de revues

T. Afschrift, « L'accroissement des pouvoirs de l'administration fiscale et de ses agents », *R.G.F.C.P.*, 2022/7, pp. 2-17.

T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, pp. 2-31.

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.*, 2023/2, pp. 123-147.

M. Taverne, « Les nouvelles "règles du jeu" de la procédure fiscale », *R.G.F.C.P.*, 2023/9, pp. 32-33.

Sous-section 2
Déclaration

§ 1 Pour les personnes physiques (délais de déclaration, dispenses, déclarations en cas de décès)

Dans la période sous revue (2019-2024), des modifications législatives ont été opérées à l'impôt des personnes physiques (IPP) concernant les délais de déclaration (A), les dispenses de déclaration (B) ou encore les déclarations spéciales en cas de décès (C).

A ≡ Délais de déclaration

L'article 308 du C.I.R. énonce les délais de déclaration qui concernent les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physique (en son § 1er, al. 1er), mais également ceux qui incombent aux contribuables réunissant les conditions d'assujettissement à l'impôt des non-résidents (en son § 2, al. 2).

Auparavant, le délai d'introduction des déclarations à l'IPP était indiqué sur le formulaire de déclaration et ne pouvait être inférieur à un mois à compter de son envoi. La pratique administrative fixait habituellement son échéance au dernier jour ouvrable du mois de juin. Il était toutefois fréquent que l'administration reporte la date de remise des déclarations à une date ultérieure après l'envoi desdits formulaires[77]. En outre, cette date pouvait varier en fonction de la qualité du déposant, puisque lorsque la déclaration était déposée de manière électronique par un professionnel du chiffre, le délai de déclaration était généralement étendu de plusieurs mois.

Soucieux de rétablir de la sécurité juridique dans le délai de déclaration, le législateur a entendu « radier cette pratique désuète, pour laquelle le délai légal n'est que d'un mois et qui est ensuite prolongé par le biais de tolérances administratives »[78] et a introduit, par la loi du 28 décembre 2023[79], une date limite d'introduction plus stable et plus tardive, dorénavant entérinée dans le C.I.R. à l'article 308.

On distingue désormais un délai de déclaration *général* qui varie selon que la déclaration est dite « papier » ou « électronique », et des délais de déclaration *spécifiques* qui diffèrent selon la nature des revenus qui doivent être déclarés[80].

---

77 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 51.

78 *Ibid.*

79 Loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023, *err. M.B.*, 29 janvier 2024.

80 Certains auteurs évoquent le terme de déclaration « complexe ». Nous préférons toutefois recourir au terme « spécifique » afin de ne pas entrainer de confusion avec les déclarations qualifiées de « complexes » en matière de d'extension des délais d'imposition. Pour une utilisation de la terminologie de déclaration « complexe » en matière de délais de déclaration, voy. not. : J. Buy et V. Lissoir, « Actualités 2023 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique en 2023*, Limal, Anthemis, 2024, p. 401 ; X., « Déclarations IPP et I. Soc. pour l'ex. d'imp. 2023 : précisions », *Le Fiscologue*, 12 octobre 2023, n° 1791, p. 14 ; X., « Seuls ceux qui doivent remplir une déclaration complexe bénéficient d'un délai allongé », *Le Fiscologue*, n° 1783, 17 mars 2023, p. 10.

S'agissant du délai de déclaration *général* désormais fixé à l'article 308, § 1er, al. 1er, du C.I.R., il oblige les contribuables (assujettis à l'IPP) à remettre leur déclaration *papier* au service compétent « au plus tard le 30 juin de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition », sous la réserve que ce délai ne peut être inférieur à un mois à partir de la transmission du formulaire de déclaration. Et s'ils optent pour une déclaration *électronique*, l'échéance pour introduire celle-ci est fixée au 15 juillet de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sous la réserve que ce délai ne peut être inférieur à un mois à partir de la mise à disposition de la déclaration électronique sur la plateforme électronique du SPF Finances.

Quant aux délais de déclaration *spécifiques* applicables à certains contribuables selon la nature des revenus à déclarer, ils s'appliquent uniquement en cas d'option pour l'introduction *électronique* de sa déclaration, tandis que la qualité du déposant est désormais sans incidence sur ces délais.

Un premier délai spécifique est prévu pour les contribuables qui recueillent des revenus provenant de revenus professionnels étrangers, de bénéfices, de profits, de rémunérations de dirigeants d'entreprise ou de rémunérations des conjoints aidants : ils ont jusqu'au 16 octobre inclus de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition pour introduire leur déclaration. Ce délai est prolongé afin qu'il soit d'au moins cinq mois à compter de la mise à disposition de la déclaration *électronique* correspondant à l'exercice d'imposition pour la plateforme électronique du SPF Finances. Selon l'exposé des motifs de la loi, « [q]u'une date limite d'introduction différente soit prévue pour ce groupe cible se justifie d'une part par le fait que ces déclarations demandent plus de travail et d'expertise que les autres déclarations à l'impôt des personnes physiques. De plus, il est souvent nécessaire d'obtenir plus d'informations pour ces types de déclarations. Une meilleure correspondance entre le délai de déclaration du dirigeant et celui lié à la déclaration de sa société est donc également assurée »[81].

Un autre délai spécifique est prévu pour les contribuables ou leurs conjoints aidants qui utilisent des bases forfaitaires d'imposition visées à l'article 342, § 1er, al. 2, du C.I.R. : ils ont jusqu'au 15 janvier inclus de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition pour introduire leur déclaration. Ce délai est justifié dans l'exposé des motifs de la loi « par le fait que les négociations avec les associations professionnelles concernant les montants des forfaits n'ont lieu qu'en septembre/octobre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition »[82].

S'agissant des possibilités de dérogations-reports, il faut rappeler qu'avant la loi du 28 décembre 2023, l'article 311 du C.I.R. stipulait uniquement que « [l]'administrateur général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou son délégué peut consentir des dérogations aux délais prévus aux articles 306 et 308 à 310 ». L'exposé des motifs de la loi avait alors été observé que « cette possibilité n'offre pas suffisamment de sécurité juridique ou de clarté au contribuable ou à son mandataire quant à la manière dont

81 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 54.

82 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 55.

ces dérogations sont accordées »[83]. Face à ce constat, le législateur a modifié l'article 311 du C.I.R. en y insérant les deux nouveaux alinéas suivants :

> « L'administrateur général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou son délégué peut accorder un report des délais fixés aux articles 306 et 308 à 310 en cas de motif grave ou de force majeure.
> Le Roi peut fixer des règles d'application supplémentaires en vue de déterminer dans quelles circonstances peut être invoqué un motif grave ainsi que la manière dont un report doit être demandé ».

Sur ce point, l'exposé des motifs indique que « la loi précise expressément que c'est en cas de force majeure ainsi qu'en cas de motifs graves que l'administrateur général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou son délégué peut accorder une prolongation de délai », et il précise qu'« est considéré comme force majeure un événement indépendant de la volonté d'une personne, qu'elle ne pouvait ni prévoir ni éviter (Cass. 22.3.2002, Cass. 30.4.2002) (art. 5.226 C. Civ.) »[84], tandis qu'il revient à un arrêt royal de fixer plus précisément les motifs graves invocables.

B ≡ Dispenses de déclaration

L'article 305 du C.I.R. impose aux contribuables assujettis à l'IPP de remettre annuellement une déclaration dans les formes et délais prévus aux articles 307 à 311 du C.I.R.. Cependant, le législateur a permis au Roi, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, de dispenser certains contribuables de cette obligation de déclaration à l'IPP (art. 306, § 1er, du C.I.R.). Dans ce cas, l'administration adresse une « proposition de déclaration simplifiée » qui mentionne la base imposable et l'impôt dû ainsi que tous les renseignements et données qui ont été pris en considération (art. 306, § 2, du C.I.R.). En exécution de cette habilitation, l'article 178, § 2, de l'A.R./C.I.R. énumère les revenus imposables et les éléments qui permettent au contribuable, lorsque ce dernier n'a que ceux-ci à déclarer, d'être dispensé de l'obligation de déclaration et de recevoir une « proposition de déclaration simplifiée » établie par l'administration.

Par un arrêté royal du 30 avril 2020[85], le Roi a souhaité élargir cette disposition de façon à permettre « à une grande partie de contribuables qui effectuent des dépenses liées ou bien à une réduction d'impôt pour l'habitation propre dans le cadre d'un emprunt hypothécaire, ou bien à une réduction d'impôt pour épargne à long terme dans le cadre d'un contrat d'assurance-vie individuel ou bien à une réduction d'impôt dans le cadre d'un contrat d'assurance protection juridique, ou qui disposent de revenus de biens immobiliers sis en Belgique, de recevoir désormais également une proposition de déclaration simplifiée à l'impôt des personnes physiques »[86].

---

83 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 57.

84 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 57.

85 Arrêté royal du 30 avril 2020 modifiant les articles 178 et 178/1 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 du 27 août 1993 en vue d'adapter certaines dispositions relatives à la dispense de l'obligation de déclaration à l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 11 mai 2020.

86 Rapport au Roi, arrêté royal du 30 avril 2020.

Par conséquent, la liste contenue à l'article 178, § 2, de l'A.R./C.I.R. s'est vu augmentée de quatre nouveaux cas (15° à 18°), de sorte que reçoivent une proposition de déclaration simplifiée et, partant, sont dispensés de l'obligation de déclaration à l'IPP, les contribuables qui ne doivent pas déclarer d'autres revenus imposables et éléments que :

> « 15° des dépenses effectuées en exécution d'un contrat d'emprunt hypothécaire, qui sont liées à une réduction d'impôt pour l'habitation propre, sauf si les données y relatives ne sont pas en possession de l'administration de manière électronique ou si ces données ne sont pas susceptibles d'être traitées adéquatement en vue de permettre un établissement correct de la proposition de déclaration simplifiée ;
> 16° des primes versées en exécution d'un contrat d'assurance-vie individuel, qui sont liées à une réduction d'impôt pour épargne à long terme, sauf si les données y relatives ne sont pas en possession de l'administration de manière électronique ou si ces données ne sont pas susceptibles d'être traitées adéquatement en vue de permettre un établissement correct de la proposition de déclaration simplifiée.
> 17° des revenus de biens immobiliers sis en Belgique visés à l'article 7, § 1er, 1°, a), deuxième tiret ; 2°, a), deuxième tiret et 2°, bis) du Code des impôts sur les revenus 1992, sauf si ces données ne sont pas susceptibles d'être traitées adéquatement en vue de permettre un établissement correct de la proposition de déclaration simplifiée ou si le contribuable déclare également des dépenses effectuées en exécution d'un contrat d'emprunt hypothécaire visées au 15° ;
> 18° des primes versées en exécution d'un contrat d'assurance protection juridique ».

L'arrêté royal du 30 avril 2020 a également procédé à la suppression du second paragraphe de l'article 178/1 de l'A.R./C.I.R. qui permettait à un contribuable dispensé de son obligation de déclaration de s'opposer à la réception d'une « proposition de déclaration simplifiée ». À cet égard, le Roi a constaté que « les multiples possibilités offertes d'office au contribuable et la simplification administrative que représente la proposition de déclaration simplifiée »[87] impliquent que cette disposition a perdu sa raison d'être.

Par un nouvel arrêté royal du 11 mars 2024[88], le Roi a encore procédé à un élargissement de la liste contenue à l'article 178, § 2, de l'A.R./C.I.R. en incluant deux nouveaux cas permettant à un contribuable de recevoir une proposition de déclaration simplifiée, à savoir, lorsqu'il perçoit :

> « 19° des revenus de l'économie collaborative ou du travail associatif, lorsque ces derniers remplissent les conditions pour être qualifiés de revenus divers par l'administration et lorsque ces derniers n'ont pas été qualifiés de revenus professionnels, lors de l'exercice d'imposition précédent ou lors de l'exercice en cours »,
> « 20° des frais de garde d'enfants, sauf si ces données ne sont pas susceptibles d'être traitées adéquatement en vue de permettre un établissement correct de la proposition de déclaration simplifiée ».

87 *Ibid.*

88 Arrêté royal du 11 mars 2024 modifiant l'article 178 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 19 mars 2024.

On relève toutefois qu'en ce qui concerne les frais de garde d'enfants, l'administration ne sera pas en mesure d'établir une proposition de déclaration pour les enfants de moins de trois ans ainsi que pour ceux relatifs aux enfants de plus quatorze ans avec un handicap lourd, et ce, « en raison de l'impossibilité pour l'administration de déterminer automatiquement si l'enfant est bien reconnu comme lourdement handicapé au sens de l'article 145/35, alinéa 4, C.I.R. 92 »[89].

Enfin, l'arrêté royal du 11 mars 2024 a également modifié le § 3, 3° de l'article 178 de l'A.R./C.I.R. qui énumère les exceptions à la dispense de déclaration. Cette disposition indique désormais que la dispense de l'obligation de déclaration ne s'étend pas aux contribuables qui « sont décédés dans le courant de la période imposable. La dispense ne s'étend pas non plus à leurs héritiers, légataires universels ou donataires qui doivent introduire la déclaration du défunt, à l'exception des héritiers, légataires universels ou donataires d'un défunt, considéré comme isolé tant pour la période imposable précédant le décès que pour celle au cours de laquelle le décès est intervenu ». De facto, cette modification implique que les héritiers des contribuables qui sont décédés et qui sont considérés comme isolés tant pour la période imposable précédant le décès que pour celle au cours de laquelle le décès est intervenu peuvent désormais recevoir une proposition de déclaration simplifiée.

C ≡ Déclarations spéciales en cas de décès

La loi du 28 décembre 2023 a également procédé à la suppression des exercices *spéciaux* en cas de décès. Auparavant, les héritiers, légataires ou donataires universels (ci-après : « les héritiers ») étaient tenus de remettre une déclaration dans un délai de cinq mois à compter la date du décès du défunt lorsque le délai qui était prévu sur le formulaire n'était pas expiré à la date du décès du contribuable.

Par la loi du 28 décembre 2023, le législateur a procédé à la suppression du délai de cinq mois qui était prescrit par l'article 309 du C.I.R. afin d'aligner les délais de déclaration pour les personnes décédées sur les délais classiques en ce qui concerne la déclaration relative aux revenus de l'année du décès.

Dorénavant, il convient donc de distinguer la déclaration relative à l'année du décès du contribuable et celle relative à la période imposable antérieure à l'année du décès :

Pour la déclaration relative à l'année du décès du contribuable, l'article 308, § 1er, al. 3, du C.I.R. précise que les héritiers doivent introduire celle-ci dans les délais visés à l'alinéa 1er soit, lorsqu'ils optent pour une déclaration *papier*, au plus tard le 30 juin de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sous la réserve que ce délai ne peut être inférieur à un mois à partir de la transmission du formulaire de déclaration, et lorsqu'ils optent pour une déclaration *électronique*, au plus tard le 15 juillet de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, sous la réserve que ce délai ne peut être inférieur à un mois à partir de la mise à disposition de la déclaration électronique sur la plateforme électronique du SPF Finances.

89 Rapport au Roi, arrêté royal du 11 mars 2024.

Pour la déclaration relative à la période imposable antérieure à l'année du décès, les héritiers disposent, en vertu de l'article 308, § 2, du C.I.R., d'un délai de cinq mois à compter de cette date, sauf si les délais prévus au § 1er et à l'article 308/1 du C.I.R. ne sont pas expirés à la date du décès du contribuable. Les héritiers sont également tenus de demander une formule de déclaration lorsqu'ils optent pour une déclaration *papier* (art. 308, §§ 3 et 4, du C.I.R.) et disposent d'un délai de quatre mois à compter du décès, lorsqu'ils déposent une déclaration *papier* pour une année antérieure à celle du décès du contribuable. Les travaux préparatoires précisent à cet égard que « [c]e délai est de 4 mois car le délai prévu dans le paragraphe 2 pour introduire la déclaration est de 5 mois. Il y a donc un mois de battement afin de s'assurer que les héritiers, légataires ou donataires universels puissent recevoir la formule et compléter la déclaration »[90].

Compte tenu des modifications apportées à l'article 308 du C.I.R. concernant les obligations relatives aux héritiers, les obligations et les délais *spécifiques* qui étaient contenus à l'article 309 du C.I.R., et qui étaient applicables lorsque les héritiers étaient tenus de déposer une déclaration, ont été supprimés.

Comme le précise l'exposé des motifs de la loi, « [l]es adaptations aux articles 308 et 309 C.I.R. 92 doivent être combiné[e]s avec une adaptation de l'article 200 de l'AR/C.I.R.92 afin de prévoir que, pour l'année du décès, la période imposable correspondra toujours à l'année qui précède l'année à laquelle se réfère l'exercice d'imposition. Par conséquent, les conditions de l'assujettissement à l'impôt visées à l'article 360, C.I.R.92 ne cesseront plus d'exister par le décès. Tant que des revenus peuvent être déclarés pour la période imposable prévue à l'article 204, AR/C.I.R.92 dans le chef du contribuable décédé conformément à l'article 200, AR/C.I.R.92, les conditions d'assujettissement continuent d'exister »[91].

§ 2 Pour les sociétés (et personnes morales assujetties à l'IPM) : délais de déclaration

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020, l'article 310 du C.I.R. prévoyait, en ce qui concerne les sociétés résidentes ou les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables soumis à l'impôt des non-résidents conformément aux articles 246 et 247 du C.I.R., que le délai dans lequel la déclaration devait parvenir au service indiqué sur la formule ne pouvait pas être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation soit des comptes annuels, soit des comptes de recettes et de dépenses, ni être supérieur à six mois à compter de la date de la clôture de l'exercice comptable.

Pour les sociétés dissoutes sans liquidation suite à une fusion, une opération assimilée à une fusion ou à une scission, ou ayant fait l'objet d'une autre dissolution sans partage total de l'avoir social, le délai ne pouvait être inférieur à un mois à compter de la date de l'approbation de cette opération par les assemblées générales de toutes les sociétés ayant décidé l'opération, ni être supérieur à six mois à compter de la date de cette opération. Quant aux

90 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 54.
91 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 55.

autres sociétés dissoutes, le délai ne pouvait être inférieur à un mois à compter de la date d'approbation des résultats de liquidation, ni être supérieur à six mois à compter du dernier jour de la période à laquelle ces résultats se rapportent.

Le législateur avait toutefois constaté que certain(e)s contribuables ne respectaient pas la date ultime de rentrée fixée par l'administration et avaient tendance à « considérer qu'ils ont rempli leur obligation de rentrée de la déclaration si celle-ci est souscrite dans les 6 mois de la fin de l'exercice comptable »[92].

Chaque année, l'administration publiait un tableau sur le site internet du SPF Finances ou sur BIZTAX qui reprenait les dates de dépôt des déclarations. Néanmoins, le législateur avait constaté un problème « pour les sociétés ayant un bilan à cheval et notamment pour celles dont les comptes sont approuvés à une date postérieure à celle prévue par leurs statuts »[93]. En effet, en ce qui concerne ces sociétés, aucun texte légal ne précisait si « la date d'approbation des comptes est celle de l'assemblée générale statutaire ou celle de l'assemblée générale ayant réellement approuvé ceux-ci »[94]. Compte tenu du fait qu'à présent, toutes les déclarations doivent être rentrées via BIZTAX, la pratique de l'administration consistant à publier la date limite de dépôt des déclarations ne recevait plus aucun ancrage légal. Dès lors, le législateur a tenu à instaurer une date légale extrême de dépôt. Dorénavant, « [c]'est la loi elle-même qui fixe la date à laquelle le contribuable doit rentrer au plus tard sa déclaration. Ceci a pour conséquence que l'administration ne doit en principe plus intervenir pour fixer les différentes dates ultimes de dépôt et établir un calendrier (tableau consultable sur le site internet du SPF Finances). Le contribuable doit se référer à la disposition légale pour déterminer lui-même sa date ultime exacte »[95].

Ainsi, par la loi du 26 janvier 2021[96], le législateur a modifié l'article 310 du C.I.R. qui énonce désormais que :

> « En ce qui concerne les sociétés résidentes ou les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales ainsi que les contribuables soumis à l'impôt des non-résidents conformément aux articles 246 et 247, la date limite d'introduction de la déclaration est fixée au dernier jour du septième mois qui suit celui de la clôture de l'exercice comptable. La déclaration doit être fondée sur les comptes annuels approuvés.
> Pour les sociétés dissoutes sans liquidation suite à une fusion, une opération assimilée à une fusion ou à une scission, ou ayant fait l'objet d'une autre dissolution sans partage total de l'avoir social, la date limite d'introduction de la déclaration, après approbation de cette opération par les assemblées générales de toutes les sociétés ayant décidé l'opération est fixée au dernier jour du septième mois qui suit celui au cours duquel l'opération a eu lieu.

92 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 21.
93 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 21.
94 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 21.
95 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 22.
96 Loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales, *M.B.*, 10 février 2021.

Pour les autres sociétés dissoutes, la date limite d'introduction de la déclaration, après approbation, soit des comptes annuels de l'exercice qui s'achève par la dissolution, soit des comptes de liquidation, est fixée au dernier jour du septième mois qui suit le dernier jour de la période à laquelle ces comptes se rapportent ».

Le délai de sept mois commence donc à courir à partir du 1er jour du mois qui suit la date du bilan ou, le cas échéant, « l'opération » ou le « dernier jour de la période ». Si la date limite de dépôt tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié, la date limite sera le 1er jour ouvrable qui suit. Ces nouveaux délais sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2021.

Par la loi du 28 décembre 2023[97], le législateur a encore procédé à l'ajout d'un quatrième alinéa à l'article 310 du C.I.R. – applicable à compter de l'exercice d'imposition 2024 – qui énonce que :

« Par dérogation aux trois premiers alinéas, la date limite d'introduction de la déclaration fiscale est fixée au 30 septembre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition si la période imposable de la société concernée ou de la personne morale expire au cours d'une période à partir du 31 décembre de l'année qui précède l'exercice d'imposition jusqu'au dernier jour du mois de février inclus de l'exercice d'imposition y relatif ».

Selon l'exposé des motifs de la loi, cet ajout « ne modifie rien à la date d'introduction pour les sociétés et les personnes morales dont la période imposable ne se termine pas à la fin de l'année civile ou dans les deux premiers mois de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Une prolongation de ce délai n'est pas envisagée en l'occurrence, car pour ce groupe cible, le formulaire de déclaration est connu suffisamment à l'avance. Ils peuvent continuer à introduire leur déclaration d'impôt dans les temps jusqu'au dernier jour du septième mois qui suit la clôture de l'exercice comptable »[98]. En réalité, sont visées par ce nouvel alinéa, « les sociétés et les personnes morales pour lesquelles la période imposable expire le 31 décembre de l'année qui précède l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition [ou] jusqu'au 29 février de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition »[99].

Sous-section 3
Obligations particulières de déclaration[100]

Dans la période sous revue (2019-2024), de nouvelles obligations déclaratives ont été instaurées dans le C.I.R., dans le cadre de la transposition de directives européennes ayant modifiant la directive 2011/16/UE relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations

97 Loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023, *err. M.B.*, 29 janvier 2024.

98 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 56.

99 *Ibid.*

100 Ces passages sont extraits/résumés de la contribution : A. Nollet, G. Delobbe et C. Verscheure, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in Fr. Stévenart Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4e éd., Limal, Anthemis, 2024, à paraître.

dans le domaine fiscal[101] (communément appelée « DAC », pour « *Directive on Administrative Cooperation* »), à charge des personnes suivantes (en tant que contribuables ou tiers pouvant donner des informations sur d'autres contribuables), et que nous allons décortiquer ci-après :

- les intermédiaires de « dispositifs transfrontières » de planification fiscale (DAC 6) ;
- les opérateurs de « plateformes numériques » (DAC 7).

En 2023, la DAC 8[102] a quant à elle instauré, en vue de l'échange automatique entre États membres, une obligation, à charge des prestaires de services sur « crypto-actifs » (« *crypto-assets* »), de déclarer des informations sur les transactions sur crypto-actifs effectuées par des clients de l'UE, ventilées par utilisateur et par crypto-actif que l'utilisateur a négocié[103]. Les États membres ont jusqu'au 31 décembre 2025 pour transposer ces nouvelles règles dans leurs législations nationales respectives, en vue d'une mise en application de celles-ci au 1er janvier 2026. La Belgique n'a pas encore transposé à ce jour.

À noter encore ici que, antérieurement à la période sous revue, d'autres obligations particulières ou complémentaires de déclaration avaient déjà été mises à charge de certains contribuables, à savoir :

- les organismes de placement collectif (art. 321*bis* du C.I.R., introduit par une loi du 27 décembre 2006[104]) et les organismes de pensions (art. 321*ter* du C.I.R., introduit par une loi du 25 décembre 2016[105]), eu égard aux informations précieuses dont ceux-ci sont censés disposer à propos des revenus qu'ils versent ou reversent à des contribuables (investisseurs/pensionnés) ;
- les entreprises faisant partie d'un groupe multinational exerçant ses activités dans plusieurs juridictions et dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur ou égal à 750 millions d'euros, qui sont alors tenues à des obligations complémentaires de déclaration en matière de « prix de transfert » (déclaration pays par pays, fichier principal, fichier local) (art. 321/1-321/7 du C.I.R., introduits par une loi-programme du 1er juillet 2016[106], et à relier aussi à la directive européenne « DAC 4 »[107]).

§ 1 Intermédiaires de « dispositifs transfrontières » (DAC 6)

La directive du 25 mai 2018 (dite « DAC 6 »)[108] est venue modifier la directive de 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (communément appelée « DAC », pour

101 Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal entre États membres de l'Union européenne.

102 Directive 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023

103 Voy., sur cette DAC 8, not. : D. Nguyen et F. Desmyttere, « DAC 8: het begin van een ruimere fiscale gegevensuitwisseling », *Fisc. Act.*, 2024, n° 6, pp. 6-10.

104 Loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I), *M.B.*, 28 décembre 2006.

105 Loi du 25 décembre 2016 modifiant le C.I.R. 1992 en matière de pensions, *M.B.*, 30 décembre 2016.

106 *M.B.*, 4 juillet 2016.

107 Directive 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016.

108 Directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018.

« *Directive on Administrative Cooperation* »[109], dont la « DAC 6 » a alors apporté la sixième version successive, après cinq modifications), pour y introduire une nouvelle obligation de déclaration à charge des « intermédiaires (fiscaux) » (« *Mandatory Disclosure Regime* – MDR »), à propos des « dispositifs » de planification fiscale qu'ils conçoivent, conseillent, commercialisent ou contribuent à mettre en œuvre ou en place…, qui présentent une dimension « transfrontière » et revêtent un caractère potentiellement « agressif »[110]. Les États membres avaient jusqu'au 31 décembre 2019 pour transposer ce nouveau régime d'obligation déclarative dans leurs législations fiscales respectives, en vue d'une mise en application initialement prévue à partir du 1er janvier 2020 (avec un report de 6 mois lié au Covid…).

En Belgique, cette DAC 6 a été transposée par une loi du 20 décembre 2019[111] qui a inséré dans le C.I.R. (sous le Chapitre III « *Investigations et contrôle* », du Titre VII relatif aux règles de procédure « *Établissement et perception des impôts* ») une nouvelle Section II/1, intitulée « Obligations complémentaires de déclaration par les intermédiaires et les contribuables concernés en matière de dispositifs transfrontières », regroupant les articles 326/1 à 326/11 du C.I.R. Ce régime de transposition a fait l'objet de nombreuses analyses en doctrine[112], mais également d'une « FAQ » (pour « Foire aux questions » ou « *Frequently Asked Questions* ») publiée par le SPF Finances belge le 15 juin 2020 pour ce qui concerne ces articles 326/1 à 326/10 du C.I.R.[113].

Nous résumons ci-après les principes de fonctionnement de cette obligation déclarative de la DAC 6 (A), avant de faire le point sur l'articulation de ce régime avec le secret professionnel auquel un intermédiaire pourrait être tenu, à la suite d'arrêts rendus par la Cour constitutionnelle (belge) et la C.J.U.E. (B).

A ≡ Principes de fonctionnement du régime déclaratif de la DAC 6

La notion de « dispositif » (en anglais : « *arrangement* ») n'a pas été définie dans le cadre de la directive, mais la FAQ administrative belge indique que cela peut couvrir « Tout arrangement, accord, acte, contrat, convention, plan, montage, projet, structure, processus de création, transaction…, ou d'une combinaison de ces éléments, qu'il soit exprès ou implicite, écrit ou verbal, en vue d'atteindre un objectif particulier ou en vue de mettre en œuvre une

109 Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

110 Voy., à propos de ce régime d'obligation déclarative de la DAC 6, notamment notre étude approfondie : D.-E. Philippe et A. Nollet, *DAC 6 et la déclaration des dispositifs transfrontières agressifs de planification fiscale : qui, quand, quoi, comment, pourquoi ?*, Luxembourg/Limal, Legitech & Anthemis, 2023, 322 p.

111 Loi du 20 décembre 2019 transposant la directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018, *M.B.*, 30 décembre 2019.

112 Voy. not. à ce sujet : A. Claes, « Mandatory Disclosure Rules: de wet van 20 decembrer 2019 betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De adviseur wordt alsnog een fiscale verklikker », *T.F.R.*, n° 581, mai 2020, pp. 361 et s. ; J. Malherbe, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, n° 2020/1-2, pp. 29 et s. ; D.-E. Philippe et A. Nollet, « Déclaration des dispositifs transfrontières agressifs dans le cadre de la DAC 6 – Focus sur le "*Main Benefit test (MBT)*" à l'aune des instructions administratives publiées en Belgique et dans des pays voisins », *R.G.C.F.*, n° 2021/6, pp. 435-462 ; D.-E. Philippe et A. Nollet, *DAC 6 et la déclaration des dispositifs transfrontières agressifs de planification fiscale : Qui, Quand, Quoi, Comment, Pourquoi… ?*, Luxembourg/Limal, Legitech/Anthemis, 2023, 322 p. ; S. Scarna, « Les obligations de transparence au regard du registre des bénéficiaires effectifs (UBO) et des dispositifs potentiellement agressifs (DAC 6) », *R.P.P.B.I.*, 2020/1-2, pp. 79-103, spéc. pp. 88 et s.

113 FAQ : « DAC 6 – Déclaration des dispositifs transfrontières », disponible sur le site www.fin.belgium.be.

idée particulière ». Et à titre d'exemple négatif, la même FAQ cite notamment le cas de l'application automatique d'un régime fiscal national (comme l'application de la déduction pour les revenus d'innovation, du régime des revenus définitivement taxés, de la déduction pour capital à risque, du régime spécial d'imposition de certains cadres étrangers…), indépendamment de toute action du contribuable, resté purement « passif » pour en bénéficier.

S'agissant du caractère « transfrontière » (en anglais : « *cross-border* »), la directive (art. 1) définit un « dispositif transfrontière » comme « un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs ».

De cette définition énumérative, il faut comprendre que le caractère ou dimension « transfrontière » d'un dispositif tient aux faits « cumulés » (i) que le dispositif « concerne » deux États distincts (un État membre et un autre État membre ou État tiers de l'UE), ce qui implique de vérifier qu'une ou plusieurs autres législations nationales fiscales seraient concernées et (ii) que le dispositif réponde à une condition de résidence ou d'activité des « participants » dans deux États distincts (cette notion de « participant » au dispositif, n'étant définie ni dans la directive DAC 6, ni dans les lois loi de transposition, elle renvoie elle-même aux deux notions combinées d'« intermédiaire » et de « contribuable concerné »).

Ensuite, s'agissant du caractère « (potentiellement) agressif », tous les « dispositifs transfrontières » ne doivent pas faire l'objet d'une déclaration, mais uniquement ceux qui *rencontrent au moins à l'un des « marqueurs » (« hallmarks ») d'agressivité figurant à l'annexe IV de la directive*, chacun de ces marqueurs étant censés viser une caractéristique ou une particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale. Ces marqueurs, dont les définitions sont reprises à l'article 326/2 du C.I.R., aux alinéas 4 et suivants, se déclinent en 5 catégories (désignées par une lettre, de sorte que chaque marqueur soit désigné par une lettre suivie d'un chiffre, comme les cases d'un jeu d'échecs…) :

A : marqueurs *généraux* liés au « critère de l'avantage principal » ;

B : marqueurs *spécifiques* liés au « critère de l'avantage principal » ;

C : marqueurs *spécifiques* liés aux opérations transfrontières ;

D : marqueurs *spécifiques* concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ;

E : marqueurs *spécifiques* concernant les prix de transfert.

Les marqueurs des catégories B à E sont dits « spécifiques », en ce sens qu'ils ne concernent que certains types de schémas de planification ou sont plutôt liés à certaines failles identifiées dans les systèmes fiscaux (nationaux), tandis que les marqueurs de la catégorie A sont dits « généraux », en ce qu'ils visent des caractéristiques pouvant être communes à la plupart des dispositifs de planification fiscale. Parmi ces marqueurs, on peut se contenter d'épingler ici quelques-uns des marqueurs « généraux » qui sont susceptibles d'être plus fréquemment rencontrés en pratique, ou à tout le moins, à propos desquels les praticiens-intermédiaires se posent régulièrement la question de savoir s'ils sont rencontrés ou non :

- le marqueur A1, défini comme suit : « dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal » ;
- le marqueur A3, défini comme suit : « dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre » ;
- le marqueur B2, défini comme suit : « dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées » ;
- le marqueur B3, défini comme suit : « dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires ».

Pour tous les marqueurs « généraux » (catégorie A), de même que pour certains des marqueurs « spécifiques » (ceux relevant de la catégorie B et de la catégorie C, § 1er, points b), i), c) et d), il faut en outre, pour que le dispositif qui rencontre le marqueur en question soit bien obligatoirement déclarable, qu'il soit satisfait au « critère de l'avantage principal » (en anglais : « *the Main Benefit Test – MBT* »). Il est prévu dans la partie I de l'annexe IV que « ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal ». En substance, ce critère vise donc à s'assurer que l'avantage principal (ou l'un des avantages principaux) qui pourrait être raisonnablement attendu du dispositif soit effectivement un avantage d'ordre fiscal, avant de rendre le dispositif en question déclarable. Il s'agit donc bien d'une condition distincte (supplémentaire) du simple fait de rencontrer le marqueur concerné auquel le « MBT » doit être couplé ou conjugué ; c'est en d'autres mots une sorte

de « filtre » à passer pour qu'un dispositif de planification fiscale cochant l'un des marqueurs concernés (pour lesquels le « MBT » est requis) tombe bien dans le filet de pêche *a priori* très étendu de l'obligation déclarative imposée par la directive DAC 6. D'après la FAQ, « il convient de comparer le montant de l'impôt dû par le contribuable, compte tenu du dispositif, avec le montant dont le même contribuable serait redevable dans des circonstances identiques en l'absence du dispositif en question », et il faut comprendre que l'appréciation de ce critère « doit être faite de *façon objective*, [...] doit reposer sur les faits et circonstances de la cause » (*in concreto*), indépendamment des intentions subjectives du ou des participants et indépendamment de l'obtention effective ou non de l'avantage fiscal en l'espèce[114].

S'agissant de la notion d'« intermédiaire » (à savoir *qui* est sujet de l'obligation déclarative), celle-ci est définie de façon très large par la directive (définition reprise à l'article 326/1, 4°, du C.I.R.), comme « toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre ». Il est aussi précisé qu'il peut aussi s'agir d'une « personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ». *A contrario*, il est donc prévu qu'un intermédiaire « ignorant » peut ainsi échapper à l'obligation déclarative en fournissant des « éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ».

La directive a elle-même prévu trois situations où l'obligation déclarative est reportée sur le contribuable concerné, à savoir lorsque le contribuable conçoit lui-même le montage « *in house* », lorsque l'intermédiaire se trouve hors de l'UE (et qu'il n'y a aucun autre intermédiaire dans l'UE), ou encore lorsque l'intermédiaire invoque son secret professionnel pour se dispenser de son obligation déclarative (comme nous allons y revenir ci-après).

Enfin, s'agissant du délai dans lequel les intermédiaires sont tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il s'agit d'un délai de trente jours commençant à courir à partir d'un des « moments-déclencheurs » suivants (la date intervenant le plus tôt étant retenue) :

a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

114 FAQ : « DAC 6 – Déclaration des dispositifs transfrontières », n° 5, pp. 31-33/56. Voy. aussi en particulier sur ce MBT : D.-E. Philippe et A. Nollet, « Déclaration des dispositifs transfrontières agressifs dans le cadre de la DAC 6 – Focus sur le "*Main Benefit test (MBT)*" à l'aune des instructions administratives publiées en Belgique et dans des pays voisins », *R.G.C.F.*, n° 2021/6, pp. 435-462.

b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou

c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

B ≡ Articulation de la DAC 6 avec le secret professionnel des intermédiaires[115]

Dans la directive DAC 6 telle qu'adoptée en 2018, il avait été prévu une « dispense » de l'obligation déclarative pour l'intermédiaire qui serait tenu au secret professionnel, à charge pour celui-ci de notifier alors aux autres intermédiaires concernés leur obligation de déclarer le « dispositif transfrontière » (déclarable) en question. Ceci avait aussitôt soulevé des critiques dans la mesure où ce système pouvait obliger le cas échéant un avocat à notifier l'obligation déclarative à un (autre) intermédiaire impliqué autre que le contribuable concerné, et ainsi « trahir » la confidentialité de la consultation de cet avocat par le contribuable concerné à l'égard de ces autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients…

Par ailleurs, la même directive DAC 6 a prévu un système d'obligation renforcée pour les dispositifs de planification fiscale dits « commercialisables », c'est-à-dire ces montages qui sont offerts « prêts à l'emploi » ou à la mise en œuvre « sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ». Pour ces dispositifs, outre l'obligation de déclaration « initiale » au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre ou sont prêts à être mis en œuvre, les intermédiaires qui les ont conçus ou fournis sont tenus à une obligation de déclaration « périodique » consistant à fournir tous les trois mois un rapport de mise à jour de certaines informations relatives à ces dispositifs « commercialisables ». Or, la directive, et partant les textes de transposition, ont prévu que le secret professionnel ne pourrait pas être invoqué par un intermédiaire qui y serait tenu pour ce qui concerne cette obligation de déclaration « périodique » des dispositifs « commercialisables ».

La question s'est d'emblée posée de la comptabilité de cette nouvelle obligation déclarative avec le secret professionnel auquel sont tenus certains des intermédiaires visés, en particulier les avocats, et les arbitrages opérés dans la directive elle-même, et repris dans les textes de transposition en Belgique, ont été largement questionnés en doctrine avant d'être contestés dans le cadre de recours en annulation introduits devant la Cour constitutionnelle (belge) à l'encontre des régimes de transposition de la directive DAC 6 dans les différentes législations fiscales fédérales et régionales. Ces recours ont dès 2020 et 2021 débouché sur des suspensions de certains aspects de ces régimes et une première question préjudicielle soumise à la C.J.U.E. en lien avec la question du secret professionnel des avocats.

Dans un arrêt du 8 décembre 2022, la C.J.U.E. a considéré que l'obligation, prévue par la directive (et reprise dans ces transpositions), pour l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire et invoquant son secret professionnel, de notifier à un autre intermédiaire n'étant pas son propre client son obligation de déclaration du dispositif en cause, était une ingérence

115 Voy. pour un état des lieux plus détaillé sur la question : D.-E. Philippe et A. Nollet, « Obligation déclarative des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (DAC 6) : état des lieux après les nouveaux arrêts d'annulation de la Cour constitutionnelle », *R.G.F.C.P.*, n° 2024/6, pp. 23-30.

injustifiée dans le droit au respect de la vie privée, lequel protège notamment le secret professionnel de l'avocat et la confidentialité de l'existence et du contenu de sa consultation[116].

Entre-temps, quelques mois avant cet arrêt de la C.J.U.E., la Cour constitutionnelle avait rendu un arrêt du 15 septembre 2022 relatif à la loi de transposition fédérale (loi du 20 décembre 2019)[117], pour annuler le régime mis en place sur deux points et formuler par ailleurs cinq questions préjudicielles à la C.J.U.E., dont l'une était similaire à celle tranchée par la C.J.U.E. dans son arrêt du 8 décembre 2022. S'agissant des annulations prononcées, elles étaient toutes deux liées à la question de la violation du secret professionnel de tout intermédiaire qui y serait tenu (donc pas uniquement les avocats) et concernaient les deux points suivants du régime fédéral, à savoir :

- là où il prévoyait que « l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables » ;
- là où il prévoyait la possibilité pour l'administration fiscale d'adresser des demandes de renseignements aux intermédiaires concernés (relativement aux informations devant être déclarées et qui ne l'auraient pas été), et cela, en matière de droits d'enregistrement, de droits de succession, et de droits et taxes divers, où les Codes respectifs (contrairement au Code des impôts sur les revenus) « ne contiennent pas de disposition permettant à l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en cas de contrôle ».

Il fallait alors bien noter que les annulations prononcées ici par la Cour constitutionnelle concernaient bien *tous* les intermédiaires tenus au secret professionnel (pénalement sanctionné), et donc pas uniquement les avocats, là où la C.J.U.E. n'avait quant à elle été invitée à répondre à la question préjudicielle qu'au regard du secret professionnel des avocats.

Par la suite, la même Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 20 juillet 2023[118], avait, dans le sillage de l'arrêt de la C.J.U.E. du 8 décembre 2022, décidé d'annuler le régime de transposition flamand sur les deux points qui avaient auparavant fait l'objet des suspensions prononcées, et qui n'étaient quant à eux relatifs qu'aux seuls intermédiaires-*avocats*, à savoir :

- l'obligation pour un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire, et qui invoque son secret professionnel (pour être dispensé de son obligation de déclaration), d'informer un autre intermédiaire qui n'est pas son client ;
- le fait qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire ne pouvait pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

116 C.J.U.E., 8 décembre 2022, aff. C-694/20, et commentaire : C. Buysse, « Dispositifs transfrontières et avocats : l'obligation de notification invalidée », *Le Fiscologue*, n° 1772, 23 décembre 2022, pp. 7 et s.

117 C. const., 15 septembre 2022, n° 103/2022, et commentaire : C. Buysse, « Obligation de déclarer certains dispositifs fiscaux : va-t-on trop loin ? », *Le Fiscologue*, n° 1759, 23 septembre 2022.

118 C. const., 20 juillet 2023, n° 111/2023, et commentaire : J. Luts, « DAC6-meldingsplicht en hogere rechtsnormen: einde nog niet in zicht? », *Fisc. Act.*, 2023, n° 32, pp. 4-9.

Le 11 janvier 2024, la Cour constitutionnelle a rendu quatre nouveaux arrêts contenant des annulations partielles des régimes de transposition en droit belge[119].

Dans son arrêt relatif au régime fédéral, la Cour constitutionnelle a complété son précédent arrêt d'annulation du 15 septembre 2022, en ajoutant une troisième annulation liée à la réponse reçue de la C.J.U.E. dans son arrêt du 8 décembre 2022 : sans surprise, elle a ainsi annulé ce régime fédéral « en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire [et invoquant son secret professionnel] une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client ».

Dans ses trois autres arrêts rendus le même jour à propos des régimes régionaux bruxellois et wallons (et du régime de la Communauté française), la Cour constitutionnelle a annulé ces régimes sur les deux mêmes points que ceux qui avaient fait l'objet de suspensions (et qui avaient déjà fait l'objet d'annulations pour le régime flamand), à savoir :

- « en ce qu'il[s] impose[nt] à *l'avocat* agissant en tant qu'intermédiaire [et invoquant son secret professionnel] une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client » ;
- « en ce qu'il[s] prévoi[en]t que *l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel* pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables ».

Curieusement, s'il n'est question que de l'avocat pour le premier point d'annulation (l'obligation de notification de l'avocat intermédiaire invoquant son secret professionnel), il est en revanche question de tout intermédiaire tenu au secret professionnel pénalement sanctionné pour le second point d'annulation (l'impossibilité pour l'intermédiaire tenu à un tel secret de l'invoquer en ce qui concerne la déclaration périodique des dispositifs commercialisables). Ainsi, pour récapituler les choses au niveau des annulations intervenues sur ces deux points qui étaient systématiquement mis en cause devant la Cour :

- s'agissant de l'obligation de notification de l'intermédiaire invoquant son secret professionnel, l'annulation ne concerne chaque fois, pour le régime fédéral comme pour les régimes régionaux, que les seuls avocats ;
- s'agissant de l'obligation de déclaration périodique des dispositifs commercialisables, l'annulation ne concerne que les avocats pour le régime flamand, tandis qu'elle concerne tout intermédiaire tenu au secret professionnel pour les régimes fédéral, bruxellois et wallon.

Toujours est-il qu'à propos de l'obligation de notification de l'intermédiaire invoquant son secret professionnel, c'est le législateur européen lui-même qui est intervenu pour se

119 C. const., 11 janvier 2024, n[os] 1/2024, 2/2024, 3/2024 et 4/2024, et commentaires : C. Buysse, « Déclaration des dispositifs fiscaux : quid après six arrêts d'annulation ? », *Le Fiscologue*, n° 1823, 9 février 2024, pp. 1 et s. ; M. Petit, « DAC 6 : la Cour constitutionnelle annule plusieurs dispositions fédérales, wallonnes, bruxelloises et de la Communauté française », *Act. fisc.*, n° 2024/8, pp. 6-8 ; D.-E. Philippe et A. Nollet, « Obligation déclarative des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (DAC 6) : état des lieux après les nouveaux arrêts d'annulation de la Cour constitutionnelle », *R.G.F.C.P.*, n° 2024/65, à paraître.

conformer au verdict de l'arrêt de la C.J.U.E. du 8 décembre 2022, dans la mesure où l'ingérence en question trouvait en réalité sa source dans la directive elle-même. En effet, il faut rappeler que c'était bien l'article 8*bis ter*, § 5, de la directive qui prévoyait que chaque État membre devait prendre les mesures nécessaires pour que les intermédiaires (auxquels une dispense de déclaration est accordée en raison de leur secret professionnel) soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent. Ce point a alors fait l'objet d'une modification par le biais de la directive « DAC 8 » adoptée en octobre 2023 (dont l'objet principal était d'introduire de nouvelles obligations déclaratives à propos des crypto-actifs)[120]. Il est prévu désormais que lorsqu'un intermédiaire invoque le « secret professionnel applicable en vertu du droit national » pour ne pas avoir à effectuer une déclaration, « chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger de [l']intermédiaire [concerné] qu'il notifie, sans retard, à son client, si celui-ci est un intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, si ce client est le contribuable concerné, les obligations de déclaration qui incombent audit client ». Ainsi donc, il ne pourrait plus être question d'une obligation d'information à un autre intermédiaire qui ne serait pas le client de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel auquel il est tenu…

Il faut bien remarquer ici que ce n'est pas seulement l'avocat mais bien tout intermédiaire tenu au secret professionnel, et qui invoquerait ce secret pour se dispenser de sa propre obligation déclarative, qui est concerné par cette réforme. En revanche, cette réforme ne tenait compte que du seul enseignement rendu par l'arrêt de la C.J.U.E. du 8 décembre 2022, et elle n'a donc pas touché, à notre connaissance, aux autres aspects litigieux de l'obligation déclarative DAC 6 en lien avec le secret professionnel, comme notamment l'obligation de déclaration périodique des dispositifs aisément commercialisables.

Enfin, il restait d'autres questions préjudicielles pendantes devant la C.J.U.E., posées par la Cour constitutionnelle dans son arrêt précité du 15 septembre 2022, dont celle de savoir si l'enseignement de son arrêt du 8 décembre 2022 devait se généraliser à tout intermédiaire tenu au secret professionnel (ou se limiter aux seuls avocats), et d'autres qui touchaient au cœur même du fonctionnement de l'obligation déclarative DAC 6, en interrogeant la prévisibilité des concepts utilisés (« dispositifs transfrontières », « intermédiaires »…) et la largeur des marqueurs d'agressivité définis pour déclencher son application.

La C.J.U.E. y a répondu dans un dernier arrêt du 29 juillet 2024[121], dans lequel elle a jugé, d'une part, que la largeur des concepts utilisés ne constituait pas une violation du principe de sécurité juridique, ni une ingérence disproportionnée dans le droit au respect de la vie privée, et d'autre part, que le constat de violation fait dans son précédent arrêt du 8 décembre 2022 ne valait qu'à l'égard des intermédiaires qui agissent en tant qu'avocats (et autres professions habilitées à assurer la représentation en justice), de sorte que la dispense de l'obligation déclarative et celle de notification à d'autres intermédiaires ne s'appliqueraient pas à d'autres intermédiaires pourtant également tenus à un secret professionnel.

120 Directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023, *J.O.U.E.*, L 24 octobre 2023.

121 C.J.U.E., 29 juillet 2024, aff. C-623/22.

On attend maintenant les législations de « réparation » pour mettre les textes de droit belge en conformité avec les enseignements des arrêts de la C.J.U.E. et de la Cour constitutionnelle, ainsi que la modification de la directive.

§ 2 Opérateurs de plateformes numériques (DAC 7)

La directive DAC 7 du 22 mars 2021[122] a quant à elle modifié la directive de 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal pour y introduire une obligation de déclaration à charge des opérateurs de plateformes numériques en vue d'un échange obligatoire des informations recueillies entre les autorités fiscales des États membres de l'Union européenne (d'où une septième version consolidée de la directive de 2011 sur cette coopération administrative en matière fiscale…).

Avec cette DAC 7, l'UE souhaitait apporter plus de transparence au sujet des revenus des vendeurs (et autres prestataires de services) opérant sur des plateformes en ligne, très souvent dans le cadre de relations transfrontières. À cette fin, elle a introduit une obligation de déclaration pour les opérateurs de plateformes afin de fournir aux autorités fiscales de l'État membre dont ils relèvent certains renseignements au sujet des vendeurs mais également des contreparties reçues par ces derniers, avec à la clé un nouveau système d'échange automatique des renseignements entre les administrations des États membres.

La directive « DAC 7 » a été transposée en droit belge par une loi du 21 décembre 2022 qui a introduit dans le C.I.R. (sous le Chapitre III « Investigations et contrôle » du Titre VII relatif aux règles de procédure) une nouvelle Section I*quater* intitulée « Obligations des opérateurs de plateformes déclarants », laquelle reprend les articles 321*quater* à 321*decies* du C.I.R. Cette section a alors renforcé l'ancienne Section I*quater* qui était intitulée « Obligations d'opérateurs de plate-forme collaborative numérique », et qui prévoyait déjà des obligations déclaratives à la suite d'une première initiative législative belgo-belge.

En vertu de ces nouvelles dispositions, les opérateurs de plateformes sont désormais tenus de récolter, vérifier et communiquer un certain nombre de renseignements les concernant ainsi que relatifs aux vendeurs qui recueillent des revenus via leur plateforme.

L'obligation de déclaration repose sur l'« opérateur de plateforme », qui est défini comme étant « une entité concluant un contrat avec des vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une plateforme »[123]. La notion de plateforme renvoie à « tout logiciel, y compris tout ou partie d'un site internet, ainsi que les applications, y compris les applications mobiles, qui sont accessibles aux utilisateurs et qui permettent aux vendeurs d'être connectés à d'autres utilisateurs afin d'exercer, directement ou indirectement, une activité concernée destinée à ces autres utilisateurs. Il inclut également tout mécanisme de perception et de paiement d'une contrepartie pour l'activité concernée »[124]. Ne sont toutefois pas visés, les logiciels servant exclusivement au traitement des paiements en lien avec les

122 Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021.

123 Art. 321*quater*, 2°, C.I.R.

124 Art. 321*quater*, 1°, C.I.R.

activités concernées, au simple référencement ou à la promotion des activités concernées ou au transfert d'utilisateurs vers une autre plateforme, dès lors qu'il n'y a pas d'intervention supplémentaire aux fins de rendre les services visés ou de réaliser la vente concernée. Par conséquent, les logiciels de paiement, les sites de petites annonces et les comparateurs de contenu en ligne ne sont pas visés car ils ne servent pas d'intermédiaire direct dans la mise en relation entre les vendeurs et d'autres utilisateurs pour fournir les services ou réaliser les ventes visées et collecter la contrepartie correspondante[125].

Les obligations mises à charge de « l'opérateur de plateforme déclarant » se déclinent en trois volets. Tout d'abord, ce dernier est tenu de récolter des informations auprès des vendeurs qui sont enregistrés sur la plateforme. Ensuite, il doit procéder à des vérifications – des « procédures de diligence raisonnable » – pour déterminer la fiabilité des informations collectées. Enfin, il doit transmettre aux autorités fiscales compétentes les informations récoltées.

L'opérateur de plateforme déclarant est ainsi tenu de collecter diverses informations relatives à l'identité du vendeur[126]. Il doit également récolter certaines informations supplémentaires lorsque le vendeur exerce une activité concernée consistant en la location de biens immobiliers[127].

Une fois l'ensemble des informations requises collectées, l'opérateur de plateforme déclarant procède à diverses vérifications. Il doit ainsi s'assurer que les vendeurs dont il collecte les informations entrent dans le champ d'application de cette réglementation. Il est encore tenu de vérifier la fiabilité des informations qui lui sont fournies par le vendeur. Quand un vendeur ne fournit pas à l'opérateur de plateforme déclarant les informations requises, l'opérateur de plateforme déclarant est tenu de lui rappeler. Après deux rappels effectués à la suite de la demande initiale, et moyennant le respect d'un délai de 60 jours, l'opérateur de plateforme déclarant doit fermer le compte du vendeur et empêcher celui-ci de s'enregistrer à nouveau sur la plateforme ou retient le paiement de la contrepartie destinée au vendeur tant que le vendeur n'a pas fourni les informations demandées[128].

Une fois les diverses informations collectées et vérifiées, l'opérateur de plateforme communique l'ensemble des informations énoncées à l'article 321*sexies*, § 5, du C.I.R., au service compétent du S.P.F. Finances[129]. Ainsi, l'opérateur de plateforme déclarant fournit à l'autorité certaines informations au sujet des vendeurs mais également au sujet des contreparties reçues par ces derniers.

Les opérateurs de plateformes doivent tenir un registre destiné à permettre à l'autorité compétence belge de vérifier que l'opérateur de plateforme a respecté ses obligations en matière de procédure de diligence raisonnable et a utilisé tous les moyens mis à sa disposition pour obtenir des informations correctes en ce qui concerne les vendeurs actifs sur sa plateforme[130].

125 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3000/001, pp. 11 et 12.
126 Art. 321*quinquies*, § 1er, du C.I.R.
127 Art. 321*quinquies*, § 5, du C.I.R.
128 Art. 321*octies* du C.I.R.
129 Art. 321*sexies*, § 1er, du C.I.R.
130 Art. 321*quinquies*, § 9, du C.I.R. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3000/001, p. 18.

Ils ont également l'obligation de conserver les registres et les données à caractère personnel recueillies et communiquées pendant le délai de conservation des livres et documents fixé par les articles 315 et 315*bis* du C.I.R. Le cas échéant, ces données sont conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux[131].

Sous-section 4
Délais d'imposition et d'investigation[132]

Les délais d'imposition (endéans lesquels l'impôt doit être enrôlé par l'administration à propos d'une période imposable donnée) et les délais d'investigation (pendant lesquels l'administration peut exercer ses pouvoirs d'investigation à propos d'une telle période imposable), respectivement prévus aux articles 354 et 333 du C.I.R., ont été profondément réformés par la loi du 20 novembre 2022[133], qui les a étendus considérablement et en a créé de nouveaux (avec des modifications analogues en matière de TVA[134]). Il a été prévu expressément que les délais nouveaux ne s'appliquent qu'à partir de l'exercice d'imposition 2023 et uniquement pour l'avenir[135]. Il s'ensuit que la période imposable 2022, se rattachant à l'exercice d'imposition 2023, était la première période soumise aux nouveaux délais, tandis que toutes les impositions se rattachant à des exercices d'imposition antérieurs restent encore soumises aux anciennes règles applicables en matière de délais d'imposition et d'investigation. C'est pourquoi il convient ici d'exposer autant les anciens délais que les nouveaux, en examinant d'abord les délais d'imposition pour en arriver ensuite aux délais d'investigation, lesquels sont essentiellement calqués sur les premiers.

À noter aussi ici, avant de rentrer dans le détail de ces délais d'imposition et d'investigation, qu'en parallèle de ces réformes des délais d'imposition et d'investigation[136], la même loi du 20 novembre 2022 a également apporté les autres nouveautés suivantes en termes de délais à respecter par le contribuable :

- elle a porté le délai de conservation obligatoire par le contribuable de ses livres et documents (visés à l'article 315 du C.I.R.) et autres fichiers ou données informatiques (visés à l'article 315*bis* du C.I.R.) à 10 ans, ce qui correspond désormais au plus long délai d'imposition et d'investigation mis à disposition de l'administration (mis à part les délais spéciaux de l'article 358 du C.I.R.) ;

131 Art. 321*decies* du C.I.R.

132 Ces passages sont extraits/résumés des contributions suivantes : 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, spéc. pp. 139-146 ; A. Nollet, G. Delobbe et C. Verscheure, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in Fr. Stévenart Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4e éd., Limal, Anthemis, 2024, à paraître.

133 Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022, *err. M.B.*, 5 décembre 2022.

134 Voy., en cette matière, l'article 81*bis* CTVA (en particulier ses alinéas 2 et 4).

135 Voy. sur ces modalités d'entrée en vigueur : J. Van Dyck, « Réforme de la procédure et délais d'imposition allongés : c'est parti ! », *Le Fiscologue*, n° 1770, 9 décembre 2022, p. 9.

136 Réformes parmi lesquelles on trouve aussi le fait que cette loi a rajouté-inclus les cas où le précompte mobilier ou le précompte professionnel n'auraient pas été déclarés (ou pas déclarés correctement) dans les hypothèses déclenchant les délais spéciaux d'imposition de l'article 358 du C.I.R. (et les délais d'investigation y afférents).

- elle a allongé, en guise de modeste compensation en faveur du contribuable, le délai de réclamation prévu à l'article 371, alinéa 1er, C.I.R.[137] de six mois à un an.

§ 1 Délais d'imposition (art. 354 du C.I.R.) avant et après la loi du 20 novembre 2022

Tout d'abord, il y a un délai d'imposition qui n'a pas changé, c'est le délai (le plus) « ordinaire » prévu à l'article 353, alinéa 1er, du C.I.R. en présence d'une déclaration régulière (« répondant aux conditions de forme et délais prévues aux articles 307 à 311 »), et qui serait par ailleurs exacte et complète (du moins cela ressort-il *a contrario* de l'article 354, alinéa 1er, visé ci-dessous) : l'impôt doit alors être établi dans le délai fixé à l'article 359, à savoir « jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition [E.I.] » (soit un délai de 18 mois à compter du 1er janvier de l'E.I.), « sans que ce délai puisse être inférieur à 6 mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service indiqué sur la formule ».

Parmi les délais d'imposition étendus, dits « extraordinaires », qui étaient prévus à l'article 354 du C.I.R. avant que cette disposition ne soit complètement réécrite par la loi du 20 novembre 2022, l'on peut alors se contenter de rappeler ce qui suit :

- 354, al. 1er : le délai était de 3 ans à partir du 1er janvier de l'E.I. « en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et délai prévues aux articles 307 à 311 [c'est-à-dire le cas d'une déclaration régulière mais inexacte ou incomplète] », et ce, que ce soit pour établir « l'impôt ou le supplément d'impôt » ;
- 354, al. 2 : le délai visé à l'alinéa 1er était prolongé de 4 ans (soit un total de 7 ans à partir du 1er janvier de l'E.I.) en cas de fraude fiscale (« infraction aux dispositions du présent Code [...] commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire »)[138] ;
- 354, al. 3 : le délai visé à l'alinéa 1er était prolongé de 7 ans (soit un total de 10 ans à partir du 1er janvier de l'E.I.) « lorsque, dans un État figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée..., il est fait usage de constructions juridiques visant à dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine »[139] ;
- 354, al. 4 : le délai visé aux alinéas 1 à 3 était applicable aux précomptes immobiliers, amendes administratives, ainsi qu'aux précomptes mobiliers et professionnels au cas où ils n'auraient pas été payés dans le délai prévu à l'article 412 du C.I.R.[140] ;

137 Auquel renvoie l'article 3321-12 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation – « CDLD » – pour les taxes locales en Région wallonne...

138 Ce délai avait été augmenté de 5 à 7 ans par la loi-programme du 22 décembre 2008 (*M.B.*, 29 décembre 2008).

139 Cet alinéa 3 avait été inséré par la loi du 11 février 2019, *M.B.*, 22 mars 2019.

140 Cet alinéa 4 avait été ajouté par la loi du 13 avril 2019, *M.B.*, 30 avril 2019.

- 354, al. 5 : « lorsque, pour l'application de l'impôt des sociétés, de l'impôt des non-résidents [sur les sociétés], du précompte mobilier ou du précompte professionnel, le contribuable tient une comptabilité autrement que par année civile », le délai visé aux alinéas 1 à 3 était prolongé d'une « période égale à celle qui s'étend entre le 1er janvier [de l'E.I.] et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année » (l'idée étant ainsi que les délais de 3, 7 ou 10 ans prévus respectivement aux alinéas 1, 2 et 3 ne se trouvent pas rabotés en raison de cette comptabilité tenue « à cheval »)[141] ;
- 354, al. 6 : en cas de réclamation introduite (conformément aux articles 366 et 371) dans le délai prévu à l'alinéa 1er (de cet article 354), ce délai était prolongé d'une « période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du conseiller général [...] sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois » (délai à l'échéance duquel le contribuable qui aurait introduit une réclamation pourrait recourir en justice malgré l'absence de décision rendue sur celle-ci[142])[143].

Le nouvel article 354 du C.I.R., tel que réécrit par la loi du 20 novembre 2022, est désormais restructuré en plusieurs paragraphes, dont le premier est lui-même découpé en plusieurs alinéas qui peuvent être présentés sommairement comme suit :

- l'alinéa 1er du § 1er reprend le premier délai de 3 ans (à partir du 1er janvier de l'E.I. pour lequel l'impôt est dû) de l'ancien article 354, al. 1er, mais le réserve désormais au seul cas d'une déclaration régulière mais inexacte ou incomplète, à savoir « 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... » ;
- l'alinéa 2 du § 1er prévoit désormais un délai de 4 ans (à partir du 1er janvier de l'E.I.) « en cas d'absence de déclaration [ou] de remise tardive de celle-ci... » ;
- l'alinéa 3 du § 1er prévoit désormais un délai de 6 ans (à partir du 1er janvier de l'E.I.) en cas de déclaration absente, tardive ou inexacte/incomplète, dans des situations limitativement énumérées, comportant toutes un élément d'extranéité, à savoir quand :
  - la déclaration doit comporter une déclaration (en matière) de « prix de transfert » ;
  - la déclaration doit comporter une déclaration de paiements vers des « paradis fiscaux » ;
  - la déclaration comporte l'application d'exonérations, de renonciations ou de réductions de précompte mobilier sur la base d'une CPDI ou d'une directive européenne (« mère-fille », « intérêts-redevances ») ;

141 Cet alinéa 5 avait été intercalé par la loi du 27 juin 2021, *M.B.*, 30 juin 2021.

142 En vertu de l'article 1385*undecies*, al. 2, du Code judiciaire.

143 L'idée qui sous-tend cette prolongation du délai d'imposition est liée au fait que le conseiller général qui statue sur la réclamation ne pourrait aggraver la situation du contribuable, de sorte que s'il estime qu'un supplément d'impôt doit être établi dans son chef, il doit transmettre l'information au service de taxation compétent pour que celui-ci investigue et le cas échéant enrôle ce supplément d'impôt dans ce délai ainsi étendu.

– la déclaration comporte une imputation de l*a quo*tité forfaitaire d'impôt étranger (« QFIE ») ;

– la déclaration est relative à des situations pour lesquelles des informations sont reçues de l'étranger sur des « dispositifs transfrontières » ou des « opérateurs de plateformes » (dans le cadre des DAC 6 et 7) ;

- l'alinéa 4 du § 1er prévoit désormais un délai de 10 ans (à partir du 1er janvier de l'E.I.) en cas de déclaration absente, tardive ou inexacte-incomplète, « lorsque la déclaration est complexe », et un *alinéa 5* (du même §) énumère limitativement les cas où une déclaration est réputée « complexe », à savoir lorsque cette déclaration :
  – concerne un « dispositif hybride » visé à l'art. 2, § 1er, 16°, du C.I.R. ;
  – concerne un bénéfice non distribué d'une « société étrangère contrôlée (CFC) » dans le cadre d'un « montage non authentique… » visé à l'art. 185/2 du C.I.R.[144] ;
  – fait mention de « constructions juridiques » dans un autre État, conformément à l'art. 307, § 1er, 1°, C.I.R.

En sus de ces nouveaux délais spéciaux, le § 2 du nouvel article 354 du C.I.R. prévoit lui aussi un délai de 10 ans (à partir du 1er janvier de l'E.I.) en cas de fraude fiscale, toujours désignée en tant qu'« infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ». Ensuite, les §§ 3, 4 et 5 du nouvel article 354 du C.I.R. reprennent quant à eux les hypothèses qui étaient visées aux alinéas 4, 5 et 6 de l'ancien article 354 tels que présentés *supra*. Quant au délai spécial de 10 ans qui avait été introduit en 2019 (à l'ancien article 354, alinéa 3) en cas de « construction juridique visant à dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine… », il faut comprendre que celui-ci n'avait plus lieu d'être puisqu'il se trouve désormais recoupé dans le nouveau délai général de dix ans en cas de « déclaration complexe » et/ou dans le nouveau délai spécial de dix ans pour cause de fraude fiscale.

À propos des nouveaux délais de 10 et 6 ans ouverts pour cause de déclarations « complexes » ou « semi-complexes », il nous semble opportun et même nécessaire de formuler ici les observations suivantes (qui auront également une incidence sur les délais d'investigation) :

- Ces délais étendus sont applicables indépendamment de la question de savoir si l'éventuelle obligation de déclaration supplémentaire qui pesait sur le contribuable, dans la situation qui conférait à la déclaration fiscale son caractère « complexe » ou « semi-complexe », a été ou non respectée par lui. Ainsi, s'agissant des déclarations dites « complexes », le texte de loi parle notamment d'une déclaration qui « concerne un bénéfice non distribué d'une CFC », ce qui suppose que la déclaration est clairement réputée complexe indépendamment de la question de savoir si le contribuable a ou non respecté son obligation déclarative liée à l'existence de cette « CFC » de faire mention de celle-ci dans sa déclaration (à l'ISoc). Pour le cas où la

144 Sur cette occurrence, le texte de loi aurait dû être modifié pour tenir compte de ce que la nouvelle législation « CFC », telle que réformée par la loi-programme du 22 décembre 2023 (*M.B.*, 29 décembre 2023), ne se réfère désormais plus à la notion de « montage non authentique » pour l'imposition des revenus de la « CFC » dans le chef de la société mère résidente belge. Cet oubli législatif devrait toutefois être corrigé incessamment sous peu.

déclaration serait réputée « complexe » à raison du fait qu'elle a « fait mention de constructions juridiques » dans un autre État, là, il faudrait comprendre aussi à notre avis que, nonobstant le libellé quelque peu maladroit du texte de loi, c'est bien dès que la déclaration devait faire mention d'une telle « construction juridique » (qu'elle l'ait fait effectivement ou non) que celle-ci est réputée « complexe » pour étendre ainsi le délai d'imposition à 10 ans.

- Ces délais étendus ne requièrent pas uniquement qu'il soit question d'une déclaration « complexe/semi-complexe », mais également, préliminairement, que la déclaration ait été absente, rendue tardivement ou entachée d'une inexactitude (en ce sens que l'impôt dû se révèle supérieur à celui résultant des éléments déclarés). Le texte du nouvel article 354 du C.I.R. est en effet ainsi construit de telle sorte qu'il faut d'abord que le contribuable rentre dans les hypothèses visées aux alinéas 1 ou 2 de son § 1er (respectivement : inexactitude ou bien absence ou remise tardive de la déclaration), pour lesquelles un délai de 3 ou de 4 ans a respectivement été prévu (en dérogation au délai ordinaire de l'article 359 du C.I.R.), pour que le fisc puisse ensuite invoquer les délais plus étendus prévus aux alinéas suivants (en dérogation aux alinéas 1 et 2 de ce § 1er de l'article 354 du C.I.R.). Ainsi, par exemple, s'agissant du délai de 10 ans lié (notamment) à l'existence d'une « CFC » ou d'une « construction juridique », on ne peut pas dire qu'il pourrait être ouvert sans que le contribuable n'ait commis aucune inexactitude ni dans la mention qu'il devait en faire dans sa déclaration, ni dans le reste de sa déclaration[145]. Il faudrait que ce contribuable ait tout de même bien commis une inexactitude, si pas dans la mention de la « CFC » ou « construction juridique », à tout le moins ailleurs dans sa déclaration, même s'il est vrai qu'en pratique, il est toujours assez aisé pour l'administration d'épingler une telle inexactitude, fusse-t-elle minime, pour s'ouvrir le délai allongé en question (et ce, *a priori* pour l'ensemble des revenus de la période imposable à laquelle se rapporte cette déclaration, comme nous allons le voir ci-dessous…).

Ces délais devraient en principe être applicables pour enrôler (tout) l'impôt relatif à tous les revenus afférents à la période imposable en question, donc même si l'impôt supérieur ou le supplément d'impôt que l'administration entend enrôler dans ces délais étendus ne concerne pas directement les circonstances ou éléments déclencheurs de l'extension de ces délais (par exemple, pour le délai de 10 ans : l'existence d'une « CFC » ou d'une « construction juridique »). Cette dernière observation vient du fait que, pour ces délais – comme d'ailleurs pour tous les délais visés par l'article 354 du C.I.R. (notamment les délais de 3 et de 4 ans pour cause de déclaration inexacte ou absente/tardive ou encore le délai de 10 ans pour cause de fraude…), cet article 354 du C.I.R. (§ 1er, alinéas 1 à 4, et § 2) utilise les mots : « l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359, être établi pendant […] ».

145 Voy. pourtant en ce sens : T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/7, pp. 12-13 : « On rappellera d'ailleurs à cet égard que dans les [trois] cas permettant l'application d'un délai de dix ans pour "déclaration complexe" […], l'extension du délai n'est pas liée au fait qu'un revenu n'ait pas été déclaré, mais seulement à l'existence de ces situations ».

Sur cette question de la portée exacte de ces extensions de délais en termes d'imposition pouvant être (r)établie, le législateur a néanmoins pris soin d'insérer un nouvel article 354/1 du C.I.R. afin d'y énumérer limitativement certaines dépenses non admises (« DNA »), ne comportant aucune dimension internationale, pour lesquelles ces délais allongés de 6 et 10 ans (visés à l'article 354, § 1er, alinéas 3 et 4) ne s'appliqueraient pas « à l'établissement d'un impôt relatif à la déclaration erronée ou incomplète » de ces dépenses, de sorte qu'on en revienne au délai (moins « extraordinaire ») de 3 ans applicable en cas de déclaration inexacte ou incomplète, voire à celui de 4 ans applicable en cas de déclaration tardive. Ces DNA sont les suivantes : les impôts, taxes ou rétributions régionaux ; les amendes, pénalités ou confiscations de toute nature ; les frais de voiture non-déductibles, les frais de réception et de cadeaux d'affaires, les frais de restaurants non-déductibles, les frais de vêtements professionnels non-spécifiques, ou les avantages sociaux y compris les titres-repas, chèques de sport/culture, et éco-chèques.

D'un côté, ces exceptions expressément apportées par le législateur semblent corroborer l'interprétation selon laquelle, mis à part ces quelques aspects plutôt simples de la déclaration ainsi énumérés, ces nouveaux délais de 6 et 10 ans s'appliqueraient aussi pour l'imposition de revenus qui n'ont aucun rapport avec la cause (circonstance internationale ou élément d'extranéité) déclenchant l'allongement du délai en question… Mais d'un autre côté, la justification donnée dans l'exposé des motifs de la loi du 20 novembre 2022 peut paraître semer le trouble, là où il est indiqué successivement que :

- « […] c'est bien l'intention que l'administration fiscale concentre son enquête dans ce délai supplémentaire obtenu, sur les critères mentionnés dans la loi. L'objectif est après tout de donner à l'administration plus de temps pour mener à bien ses investigations comportant des aspects internationaux […] » ;
- « Si l'administration fait d'autres constatations importantes à la suite de cette enquête, telles que des cas d'abus fiscal, d'abus d'une convention préventive de la double imposition (application du test "*principle purpose*"), la constatation que des bénéfices qui auraient dû être imposés en Belgique sont imposés dans un autre état au sens le plus large, tout ce qui concerne les prix de transfert, les déductions illicites de revenus définitivement taxés, etc., ce délai de 6 ou 10 ans peut également être utilisé pour enquêter sur ces questions et procéder à la taxation » ;
- « Toutefois, il n'est 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. Ce principe est inscrit dans la loi par l'insertion d'un nouvel article énumérant les dépenses non admises pour lesquelles le nouveau délai de six ou dix ans ne s'applique pas »[146].

146 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, p. 79.

Ainsi, pour essayer de donner du sens à toutes ces considérations, en évitant les contradictions, il faudrait comprendre (bien que cela donnera certainement lieu à des controverses…) que :

- certes, l'idée générale du législateur est bien de réserver ces nouveaux délais (d'imposition et d'investigation) étendus pour investiguer et imposer seulement à propos des éléments liés aux circonstances déclenchant ces délais étendus, et de ne pas les utiliser pour des « aspects plus simples » de la déclaration, sans aucune dimension internationale, ne nécessitant pas de longues enquêtes chronophages…,
- cependant, rien n'empêche l'administration d'utiliser ces délais étendus pour de nouvelles investigations et éventuelles impositions à la suite de « constatations importantes » (faites à l'occasion des enquêtes ciblées précitées) qui ne seraient pas nécessairement liées aux circonstances d'extranéité déclenchant ces délais étendus (par exemple un cas d'« abus fiscal » dans le cadre d'une opération purement interne), et qui ne seraient pas non plus pour autant liées aux DNA telles que listées à l'article 354/1 du C.I.R.

Tout ceci n'est toutefois pas parfaitement clair, et sans doute que le législateur n'a pas voulu « sortir de l'ambiguïté » de son texte (au détriment de l'administration…). On peut en tous les cas penser, avec M. Taverne, que « contrairement à l'exclusion légale prévue à l'article 354/1 CIR, [la] limitation liée à l'objectif du législateur se prête manifestement à des divergences d'interprétation, et il est à craindre qu'elle suscite de vives discussions en pratique, qu'il appartiendra alors aux cours et tribunaux de trancher »[147]. À cet égard, on peut aussi se référer à la jurisprudence forgée à propos de la portée exacte des extensions de délais de l'ancien article 354 du C.I.R. pour cause de déclaration simplement inexacte ou pour cause de fraude fiscale.

S'agissant du délai de 3 ans qui est ouvert pour cause de simple inexactitude de la déclaration (qui préexistait à la loi du 20 novembre 2022 et qui a été maintenu sous l'empire de celle-ci), la jurisprudence constante de la Cour de cassation a toujours enseigné qu'il s'appliquait aussi pour l'imposition de revenus de la période imposable autres que les revenus rectifiés, c'est-à-dire des revenus qui auraient été correctement déclarés par le contribuable à l'origine[148].

S'agissant du délai étendu pour cause de fraude fiscale (qui était de 7 ans avant la loi du 20 novembre 2022, et qui a désormais été porté à 10 ans avec cette loi), la Cour de cassation avait jusqu'à il y a peu toujours tenu un raisonnement analogue : l'extension de délai valait pour l'enrôlement de l'imposition de tous revenus afférents à la période imposable, même sans rapport avec la fraude fiscale en cause. Mais la Cour de cassation a opéré un revirement de sa jurisprudence par un arrêt du 24 mars 2023[149], dans lequel elle a considéré, à propos de l'ancien délai spécial pour fraude de 7 ans (tel qu'il était applicable aux faits de

147 M. Taverne, « Les nouvelles "règles du jeu" de la procédure fiscale », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/9, pp. 21-34, spéc. pp. 25-26.

148 Voy. not. : Cass., 30 novembre 1989, *Pas.*, 1990, I, 401 ; Cass., 3 octobre 2003, *F.J.F.*, 2003/292. Voy. aussi *Com.IR*, n° 354/11.

149 Cass., 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0126.N, et commentaires : G. Galea et C. Guery, « Délai d'imposition en cas de fraude fiscale : la Cour de cassation rompt avec sa jurisprudence traditionnelle », *Act. fisc.*, n° 2023/18, pp. 1-4 ; P. Devos,

l'espèce), qu'il n'était permis à l'administration d'établir dans ce délai étendu que l'impôt dû sur la partie des revenus qui ont été frauduleusement dissimulés, et pas sur les revenus qui auraient été correctement déclarés et qui ne seraient donc pas concernés par la fraude en question. Cet enseignement devrait logiquement s'appliquer au nouveau délai de 10 ans pour fraude fiscale, lequel ne devrait donc permettre à l'administration d'enrôler dans ce délai étendu que l'impôt ou le supplément d'impôt relatif aux revenus ayant fait l'objet de la fraude en question. Mais on pourrait aussi se demander, par une sorte de raisonnement « *a pari* », voire « *a fortiori* », si l'enseignement de cette nouvelle jurisprudence (plus favorable au contribuable) ne devrait pas être également transposé à d'autres délais dits « extraordinaires » de l'article 354 du C.I.R. où le contribuable n'aurait commis aucune fraude, comme le délai de 3 ans (maintenu) pour cause d'inexactitude de la déclaration[150], ou encore les nouveaux délais de 6 et 10 ans applicables pour cause de déclarations complexes ou semi-complexes, sans qu'il soit question de fraude… Pour ces derniers délais, on en revient toujours à la question de savoir s'ils ne devraient pas valoir que pour l'impôt résultant des circonstances (« faits générateurs ») déclenchant leur allongement respectif[151], thèse qui vient à rebours de la portée maximaliste discutée ci-dessus, et qui se trouve en partie démentie par le fait que le législateur a pris soin d'énumérer certains aspects de la déclaration ne pouvant pas être rectifiés dans ces délais étendus…

§ 2 Délais d'investigation (art. 333 du C.I.R.) avant et après la loi du 20 novembre 2022

Toutes ces observations techniques et autres considérations-interrogations critiques relatives aux délais d'imposition de l'article 354 du C.I.R. (ancien et nouveau) valent aussi *mutatis mutandis* pour les délais d'investigation de l'article 333 du C.I.R. (ancien et nouveau) dans la mesure où ceux-ci sont assez logiquement calqués sur les premiers.

C'est donc à l'article 333 du C.I.R. que les délais d'investigation sont prévus, et cette disposition commence par préciser en son alinéa 1er (comme il le faisait déjà avant la loi du 20 novembre 2022) que l'administration « peut procéder aux investigations visées [aux articles 315 et suivants] et à l'établissement éventuel d'impôt ou de suppléments d'impôts même lorsque la déclaration du contribuable a déjà été admise et que les impôts y afférents ont été payés ». Il faut ensuite examiner les alinéas 2 et suivants de cet article 333 du C.I.R. pour cerner

« Portée des délais extraordinaires d'imposition de l'article 354 du C.I.R. 1992 : clôture ou réouverture des débats », *R.G.C.F.*, n° 2023/6, pp. 505-513.

150 Mais d'après certains commentateurs de l'arrêt question, comme P. Devos (*op. cit.*, spéc. pp. 507-512), rien ne permettrait d'affirmer avec certitude que la Cour serait revenue également sur sa jurisprudence relative à l'article 354, al. 1er, du C.I.R., ancien (qui prévoyait alors le délai de 3 ans indistinctement pour les cas de déclaration absente, tardive ou inexacte), et il reste assez vraisemblable que le nouveau délai de 4 ans pour cause d'absence ou de tardivité de la déclaration permette bien quant à lui toujours d'établir l'intégralité de l'impôt (tous les revenus étant alors affectés par la circonstance que la déclaration n'a pas été remise ou l'a été tardivement).

151 Voy. not. en ce sens : M. Taverne, *op. cit.*, p. 26 : « Bien que cet arrêt concerne un cas de fraude fiscale, son raisonnement serait transposable aux nouveaux délais étendus spécifiquement prévus pour que l'administration puisse percevoir l'impôt en cas de situations internationales ou de déclarations complexes. Un supplément d'impôt ne pourrait alors être établi que sur la base imposable résultant du déclencheur identifié ».

les délais d'investigation applicables selon que l'on se situe avant ou bien après l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022 (fixée pour rappel à partir de l'exercice d'imposition 2023).

Dans sa version antérieure aux modifications apportées par la loi du 20 novembre 2022, l'article 333 du C.I.R. prévoyait ainsi :

- à l'alinéa 2, des délais « normaux », permettant d'investiguer « sans préavis » :
  - « dans le courant de la période imposable » (donc même avant le dépôt de la déclaration y relative) ;
  - « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1er » (donc trois ans à compter du 1er janvier de l'E.I.) ;
  - « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 5 », c'est-à-dire le délai de trois ans précité prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre le 1er janvier de l'E.I. et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année, lorsque, pour l'application de l'impôt des sociétés, l'impôt des non-résidents(-sociétés), l'application du précompte mobilier ou du précompte professionnel, le contribuable tient une comptabilité autrement que par année civile ;
  - « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 6 », c'est-à-dire le délai de trois ans précité prolongé, en cas de réclamation, d'une période égale à celle qui s'étend entre l'introduction de la réclamation et la notification de la décision du Conseiller général, sans pouvoir excéder six mois ;
- à l'alinéa 3, des délais « spéciaux », permettant de remonter à des années plus éloignées :
  - *moyennant notification préalable au contribuable* : « [dans] le délai supplémentaire de respectivement quatre et sept ans prévus à 354, alinéas 2 et 3 »[152] (délais prévus respectivement pour cause de fraude fiscale ou de « construction juridique visant à dissimuler… », donc pour un total de respectivement 7 ou 10 ans à partir du 1er janvier de l'E.I.), « à condition que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée », notification préalable dont il était expressément prévu qu'elle est « prescrite à peine de nullité de l'imposition » ;
  - *sans notification préalable au contribuable* : « lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ou avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale […], le délai d'investigation est, sans notification préalable et uniquement dans le but de répondre à la demande précitée, prolongé du délai supplémentaire susvisé de respectivement

152 L'article 333, alinéa 3, du C.I.R. avait ici été modifié par la loi du 11 février 2019 pour l'adapter au nouveau délai extraordinaire d'imposition de dix ans de l'article 354, alinéa 3, du C.I.R., lorsqu'il « est fait usage de constructions juridiques visant à dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine ».

quatre ou sept ans » (selon qu'il était respectivement question de fraude ou de « construction juridique visant à dissimuler… »).

À propos des délais spéciaux requérant une notification préalable au contribuable, il s'agissait ainsi pour l'administration – avant la reformulation de l'objet de cette notification par la loi du 20 novembre 2022, comme nous allons y venir – de produire, *préalablement* à tout acte d'investigation dans ces délais étendus, non pas tous les éléments constitutifs de la fraude fiscale (à savoir, son élément matériel, la violation de la loi fiscale, et son élément moral, l'intention frauduleuse), mais des « indices » de fraude, concernant le contribuable en cause, et ce, pour la période imposable considérée. D'après la jurisprudence de la Cour de cassation, ces indices, qui ne doivent donc pas déjà renfermer en eux-mêmes la preuve de la fraude fiscale (laquelle sera précisément recherchée au moyen des investigations à effectuer dans le délai étendu et ne devra alors être rapportée que pour l'extension du délai d'imposition), doivent néanmoins reposer sur des « éléments concrets, sérieux et vérifiables » et ne peuvent pas consister en de simples allégations, suspicions ou considérations purement théoriques[153].

Dans la jurisprudence des juges du fond, ont pu ainsi constituer de tels indices de fraude, par exemple : la découverte de factures d'achats au nom du contribuable concerné, en décalage avec le volume des ventes déclarées par celui-ci, laissant entendre qu'il aurait fait des achats « au noir », ou encore, le constat d'un déficit indiciaire (aisance supérieure à celle que permettent les revenus déclarés) manifeste dans le chef du contribuable à raison de sa propriété de plusieurs immeubles à l'étranger non déclarés par lui…[154].

Au-delà de la question de la consistance de ces « indices » devant faire l'objet de la notification préalable, mais toujours en lien avec cette exigence de notification préalable au contribuable telle qu'elle était applicable avant la loi du 20 novembre 2022 pour l'extension du délai d'investigation, l'on peut encore noter ici les enseignements suivants tirés de la jurisprudence des juges du fond ou de la Cour de cassation, qui nous sembleraient toujours d'application après la loi du 20 novembre 2022 (ayant modifié l'objet de la notification en question).

Il a pu être précisé que ne constituent pas des « actes d'investigation » (actes qui ne pourraient ainsi avoir lieu dans ces délais étendus sans notification préalable…) la communication spontanée de renseignements provenant de l'étranger[155], de même que la simple consultation d'un dossier répressif[156], ou encore la simple consultation de la banque de données *Belfirst*

153 Voy. not. : Cass., 8 mai 2009, R.G. n° F.07.0113.N, et commentaire J. Van Dyck, « De quels "indices de fraude" le fisc doit-il disposer ? », *Le Fiscologue*, n° 1167, 3 juillet 2009, p. 7 ; Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F. Voy. aussi en ce sens : I. de Troyer et L. Vandenberghe, « Hoofdstuk 2 – Onderzoekstermijnen », *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, 13e éd., Bruxelles, Intersentia, 2022, p. 79 ; J.-P. Magremanne, « Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du CIR 92 et la notification préalable des indices de fraude », *R.G.C.F.*, 1997, p. 178.

154 Voy. not. sur ces considérations et ces illustrations : M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020, pp. 300-301.

155 Voy. not. Anvers, 23 mars 2021, R.G. n° 2019/AR/1532.

156 Voy. not. Civ. Bruges, 13 janvier 2020, R.G. n° 18/3230/A.

(à considérer plutôt comme la réunion d'éléments de preuve qui seraient déjà en possession de l'administration)[157].

La Cour de cassation avait opéré un revirement de sa jurisprudence par deux arrêts de 2016 pour considérer que l'exigence de notification préalable au contribuable s'applique « quelle que soit la personne chez qui ces investigations doivent avoir lieu », donc même pour les investigations menées auprès des tiers (par rapport au contribuable au sujet duquel ces investigations sont envisagées)[158].

Avec la loi du 20 novembre 2022, tous ces délais d'investigation prévus à l'article 333 du C.I.R. ont été logiquement étendus en conséquence directe de l'extension des délais d'imposition visés à l'article 354 du C.I.R. Ainsi donc, le nouvel article 333, alinéa 2, du C.I.R. a-t-il été modifié comme suit : « Les investigations susvisées peuvent être effectuées sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 ». Le législateur eut peut-être mieux fait de parler des délais extraordinaires prévus à l'article 354, § 1er (voire à l'article 354, § 1er, 3, 4 et 5), à l'exclusion du délai étendu pour cause de fraude prévu à l'article 354, § 2, car, pour ce dernier, une exigence de notification préalable demeure bien applicable. Mais en tous les cas, il faut bien comprendre de cet alinéa 2 qu'il n'y a pas d'exigence de notification préalable pour l'usage par l'administration de ses pouvoirs d'investigation dans les nouveaux délais de 4, 6 ou 10 ans (sans fraude), et *a fortiori* pour le délai 3 ans (pour lequel il n'en fallait déjà pas d'après l'ancien article 333, alinéa 2).

La création de nouveaux délais d'investigation étendus (calqués sur les nouveaux délais d'imposition examinés *supra*) a été, comme on l'a vu *supra*, justifiée dans l'exposé des motifs de la loi du 20 novembre 2022 (à propos du délai de 6 ans, mais dans des termes également transposables au délai de 10 ans) essentiellement par la volonté de donner à l'administration davantage de temps pour réaliser des investigations à propos de situations comportant des aspects internationaux nécessitant des enquêtes et contrôles pouvant être chronophages…[159]. En justifiant ainsi ces nouveaux délais étendus de 6 et 10 ans et en laissant entendre que l'idée du législateur serait que l'administration ne les utilise que pour investiguer précisément à propos des situations « complexes » ou « semi-complexes » limitativement énumérées par la loi pour déclencher l'ouverture de ces délais étendus, on pourrait penser qu'*a contrario*, il ne saurait être question de les utiliser pour enquêter à propos d'autres aspects de la déclaration que ceux qui la rendent « (semi-)complexe ». Et pourtant, comme on l'a vu *supra*, le même exposé des motifs laisse entrevoir ensuite que ces mêmes délais pourraient néanmoins être utilisés à propos d'autres aspects de la situation du contribuable,

157 Voy. not. Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F.

158 Voy. not. Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F ; Cass., 20 mai 2016, R.G. n° F.15.0175.F.

159 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, p. 79 : « […] L'objectif est après tout de donner à l'administration plus de temps pour mener à bien ses investigations comportant des aspects internationaux, et d'avoir le temps nécessaire pour demander des informations à l'étranger ou pour pouvoir participer à des enquêtes conjointes à sa demande ou à la demande d'un état étranger. Comme déjà indiqué, les enquêtes sur les prix de transfert, les paiements aux États avec absence d'imposition ou une faible imposition des revenus et peu de possibilités d'obtenir des informations supplémentaires, la détection de constructions concernant le précompte mobilier ou la quotité forfaitaire d'impôt étranger, l'enquête sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, prennent souvent beaucoup de temps et des informations supplémentaires doivent être sollicitées de l'étranger ».

sans nécessaire lien avec ces situations « (semi-)complexes », en cas de « constatations importantes » (comme un « abus fiscal » lié à une opération qui pourrait ne comporter elle-même aucun élément d'extranéité…)[160], pour autant qu'il ne s'agisse pas des « simples aspects » liés aux DNA énumérées à l'article 354/1 du C.I.R. (pour la rectification desquelles le législateur a expressément prévu l'inapplication de ces délais). Ces déclarations successives de l'exposé des motifs ne permettent ainsi pas de cerner parfaitement clairement les finalités pour lesquelles ces délais étendus pourraient vraiment être utilisés…

Quant à l'exigence de notification préalable au contribuable qui était stipulée par l'article 333, alinéa 3, du C.I.R. pour les anciens délais d'investigation de 7 et 10 ans respectivement pour cause de fraude fiscale et pour cause de construction juridique dans un paradis fiscal, cette exigence ne vaut plus que pour le délai de 10 ans visé à l'article 354, § 2 – celui applicable en cas de fraude, sans qu'il soit question de déclaration « complexe » (sinon aucune notification ne serait nécessaire pour ouvrir ce délai) -, et elle a été reformulée comme suit au nouvel alinéa 3 : « Toutefois, elles [les investigations] ne peuvent être exercées pendant le délai supplémentaire prévu à l'article 354, § 2, que lorsque l'administration notifie préalablement sur la base d'indices de fraude, dans ce même délai, la présomption de fraude et son intention d'appliquer le délai étendu, pour un ou plusieurs exercices d'imposition, suite à cette présomption de fraude. Cette notification est prescrite à peine de nullité de l'imposition »[161].

L'exposé des motifs justifie cette reformulation dans un souci d'harmonisation avec la règle applicable en matière de TVA et dans une volonté d'assouplissement de l'exigence de notification préalable qui requérait du fisc, pour s'ouvrir le délai d'investigation étendu pour cause de fraude, qu'il soit déjà en mesure de produire des « indices précis » de fraude fiscale que parfois seules les investigations à mener pourraient lui permettre de recueillir… :

- « La notification des indices de fraude est supprimée et remplacée par une notification, par l'administration fiscale, de son intention d'appliquer le délai étendu pour les années d'imposition devant faire l'objet d'une enquête pour suspicion de fraude, sans avoir à indiquer à ce stade les indices précis de la fraude, pour corriger une incohérence du système. L'administration fiscale se trouve en effet dans une situation particulièrement compliquée dans le sens où l'administration doit d'abord identifier les indices de fraude avant de procéder à des investigations appropriées pouvant conduire à son origine afin de pouvoir prouver cette fraude. Il est également très

160 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, p. 79 : « Si l'administration fait d'autres constatations importantes à la suite de cette enquête, telles que des cas d'abus fiscal, d'abus d'une convention préventive de la double imposition (application du test "principle purpose"), la constatation que des bénéfices qui auraient dû être imposés en Belgique sont imposés dans un autre état au sens le plus large, tout ce qui concerne les prix de transfert, les déductions illicites de revenus définitivement taxés, etc., ce délai de 6 ou 10 ans peut également être utilisé pour enquêter sur ces questions et procéder à la taxation ».

161 La finale de l'ancien art. 333, al. 3, du C.I.R. a été déplacée dans un alinéa 4 rédigé prévoyant que : « Lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ou avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale […], le délai d'investigation visé à l'article 354, § 2, s'applique et ce sans notification préalable ou présence de présomptions de fraude et dans le but de répondre à la demande précitée ». En réalité, il nous semble que le texte aurait dû parler du délai d'investigation calqué sur le délai d'imposition visé à l'article 354, § 2, cette disposition étant relative aux délais d'imposition et non aux délais d'investigation.

incompréhensible et déroutant pour les contribuables qu'il existe une différence procédurale substantielle entre la TVA et les impôts sur les revenus, bien que les deux soient souvent examinés en commun dans les enquêtes de fraude. Dans une optique de simplification pour le citoyen, il convient donc également d'adapter cette notification des indices précis de fraude »[162].

- « La complexité du système actuel réside dans le fait qu'en pratique, l'administration se trouve dans une situation où elle doit déjà être en mesure de démontrer des indices de fraude de manière très précise afin de bénéficier d'un délai prolongé pour mener des investigations en bonne et due forme quant à l'origine de cette fraude. [...] En outre, il n'y a pas une telle obligation de motivation concernant la TVA. Dans ce contexte, l'alignement de la procédure TVA et impôts directs en ce qui concerne les dossiers de fraude ne peut que bénéficier d'une approche performante. Ceci est réalisé en supprimant l'obligation de motivation susmentionnée et en la remplaçant par une notification [...] sans avoir à indiquer à ce stade les indices précis de la fraude. La notification reste justifiée afin de permettre au contribuable de s'organiser pratiquement en fonction de l'enquête à venir, ainsi que de pouvoir estimer le temps et l'espace de l'enquête »[163].

Ainsi donc, il semble que la volonté fermement affichée du législateur était bien de simplifier la motivation de la notification préalable à adresser au contribuable, dans l'idée d'uniquement avertir ce dernier que des investigations vont être entreprises à son encontre suite à des suspicions de fraude fiscale concernant telle ou telle période imposable relativement ancienne (*a fortiori* désormais avec le délai étendu à dix ans en cas de fraude), mais sans qu'il ne soit plus requis à ce stade que l'administration soit déjà en mesure de produire des indices suffisants ou suffisamment précis pour pré-prouver la fraude en question.

Pourtant, à la lecture du nouveau texte de l'article 333, alinéa 3, du C.I.R., qui continue de parler d'« indices de fraude » à produire, mais ajoute en outre qu'il faut désormais notifier une « présomption de fraude » (ainsi que « l'intention d'appliquer le délai étendu », mais cela était déjà nécessairement expliqué dans les anciennes notifications d'indices de fraude), on peut se demander si le législateur n'a pas en réalité ouvert la porte pour requérir de l'administration une notification plus exigeante, contrairement à l'intention exprimée et à l'objectif recherché. En effet, en droit commun comme en droit fiscal, une « présomption » est bien plus qu'un simple indice ; elle constitue un mode de preuve, en tant que déduction d'un fait inconnu à partir de faits connus, c'est-à-dire « établis ». En ce sens, la nouvelle notification préalable requise supposerait donc non seulement d'indiquer les faits-prémisses des présomptions alléguées par l'administration, mais aussi de les y démontrer[164].

Telle n'a clairement pas été l'intention du législateur. Comme l'écrit X. Thiebaut, « le texte en définitive adopté est d'une merveilleuse incongruité puisqu'il conduit, à le prendre au pied

162 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, p. 71.

163 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, pp. 72-73.

164 Voy. not. en ce sens : T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/7, pp. 2-31, spéc. p. 17.

de la lettre, à l'effet inverse de l'effet escompté »[165]. On peut ainsi plus vraisemblablement penser, par-delà cette maladresse textuelle, que le mot « présomption » a été utilisé dans le sens d'une suspicion un minimum étayée (le cas échéant au moyen d'indices), ayant surtout vocation à informer le contribuable que des investigations vont être entreprises à son sujet dans le délai étendu de 10 ans (du moins en l'absence d'une déclaration « complexe » qui ouvrirait ce même délai sans requérir pareille notification préalable), mais sans toutefois que l'administration ne doive déjà rapporter à ce stade une quelconque « preuve », qui ne serait à établir que pour l'établissement de l'impôt dans le délai étendu en question et à apprécier alors dans un second temps lors d'une éventuelle contestation de l'imposition enrôlée… En ce sens, comme le préconise M. Taverne, il semblerait « plus conforme […] à l'intention du législateur que la validité de cette présomption ne puisse être vérifiée, et éventuellement contestée, que lorsque l'administration fiscale fera ultérieurement usage du délai d'imposition de l'article 354, § 2, du C.I.R. 92 lors de l'établissement de la cotisation, à savoir au même [moment] que celui où elle doit, comme auparavant, démontrer l'existence de la fraude fiscale en tant que telle »[166].

Toujours est-il qu'à supposer qu'il faille vraiment considérer la reformulation de l'exigence de notification préalable au contribuable comme un réel assouplissement en faveur de l'administration, il est alors piquant de constater qu'on pourrait en arriver à une situation « absurde » où l'administration serait soumise, dans un même dossier de fraude fiscale étalée sur plusieurs années, à une obligation de notification à « deux vitesses », avec une notification précise d'*indices* de fraude pour l'exercice 2022 et les exercices antérieurs, et une notification de simple *présomption* (et d'intention) pour les exercices 2023 et suivants[167]. Et quoi qu'il en soit, toujours à supposer que l'objet de la notification préalable aurait vraiment changé (dans le sens d'une simplification au profit de l'administration), il reste que la jurisprudence évoquée *supra* demeurerait pertinente et transposable sur le point de savoir ce qui constituerait ou non déjà un acte d'« investigation » que l'administration ne pourrait poser sans notification préalable pour des périodes remontant au-delà du délai de 3 ou de 4 ans (et en dehors de l'hypothèse où elle pourrait faire valoir les délais de 6 ou 10 ans sans fraude).

Sous-section 5
Mécanisme d'astreinte instauré au soutien des pouvoirs d'investigation du fisc[168]

Avant la loi du 20 novembre 2022, l'administration se trouvait quelque peu démunie lorsqu'elle se heurtait au refus du contribuable de remplir ses obligations de collaborations à l'égard de ses investigations (en matière d'impôts sur les revenus comme en matière de TVA).

165 X. Thiebaut, « La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », *Act. fisc.*, n° 2022/41, pp. 5-10, spéc. p. 8.

166 M. Taverne, « Les nouvelles '"règles du jeu" de la procédure fiscale », *R.G.F.C.P.*, n° 2023/9, pp. 30-31.

167 Voy. égal., en ce sens : F. Smet et J. Bourguignon, « Délai d'imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Le Fiscologue*, n° 1763, 26 octobre 2022, pp. 1 et s.

168 Ces passages sont extraits/résumés des contributions suivantes : 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.*,

En effet, le problème des différents pouvoirs d'investigation de l'administration prévus par le C.I.R. (comme par le C.T.V.A.) est qu'ils reposent systématiquement sur les obligations de collaboration du contribuable (ou de tiers) qui, si elles ne sont pas respectées (par exemple, parce qu'on ne communique pas au fisc les documents ou renseignements qu'il est en droit de demander, ou encore, qu'on lui refuse l'accès aux locaux qu'il est en droit de visiter), ne faisaient encourir à celui qui les méconnaît que des amendes administratives et, le cas échéant (s'il s'agit du contribuable), une procédure de taxation d'office, sans que l'administration ne dispose d'aucun moyen de contraindre le contribuable (ou le tiers) récalcitrant à coopérer.

Ce constat avait été renforcé à la suite d'un arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017 rendu à propos du « droit de visite » des agents du fisc et des moyens d'action dont ils disposent à l'occasion d'une telle visite. Il avait alors été observé que, dans le cadre de telles visites fiscales à distinguer des perquisitions pénales, le législateur n'a pas entendu autoriser les agents compétents ni à « se procurer par la contrainte un accès aux locaux professionnels lorsque cette coopération obligatoire est refusée », ni à « exiger la consultation des livres et documents en question si le contribuable s'y oppose », et que « s'il avait voulu garantir [un tel accès ou] imposer un tel droit d'investigation, le législateur aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas »[169].

En conséquence de cette lacune, il apparaissait quelques fois (même souvent) plus avantageux pour certains contribuables de ne pas collaborer (refuser de communiquer ses documents, refuser de répondre aux demandes de renseignements, refuser de donner accès à ses locaux…) et d'encourir alors des sanctions administratives et, le cas échéant, une imposition d'office sur la base des informations dont l'administration peut disposer, plutôt que de se voir réclamer l'impôt légalement dû tel qu'il aurait résulté des informations demandées (et bien gardées…). C'est bien ce constat que faisait le législateur dans l'exposé des motifs de la loi du 20 novembre 2022 : « au regard du montant des sanctions administratives ou pénales et de la taxation d'office qui peuvent résulter de ces infractions, par rapport au montant d'impôt qui pourrait découler de l'obtention par le fisc d'informations essentielles à la taxation, la situation est telle que le contribuable préfère ne pas coopérer à l'enquête »[170].

C'est ainsi qu'il était envisagé depuis quelques années d'introduire dans la législation fiscale une possibilité pour l'administration de requérir en justice la condamnation sous astreinte du contribuable (récalcitrant) à collaborer. L'écueil à contourner pour ce faire était alors de ne pas porter atteinte au « droit de se taire » (« droit au silence ») que le contribuable pourrait invoquer lorsqu'il est confronté à une procédure fiscale susceptible de déboucher sur l'application de sanctions de nature « pénale » au sens de l'article 6 CEDH. À cet égard, le législateur belge s'est montré attentif aux récentes évolutions de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme européenne, et notamment à ses arrêts *Van Weerelt*

n° 2023/2, pp. 123-147, spéc. pp. 134-138 ; A. Nollet, G. Delobbe et C. Verscheure, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in Fr. Stévenart Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4e éd., Limal, Anthemis, 2024, à paraître.

169 C. const., 12 octobre 2017, n° 116/2017, considérants B.10.2 et B.11.3.

170 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2899/001, p. 65.

contre Pays-Bas et Legé contre Pays-Bas rendus respectivement en 2015 et 2022[171], qui lui ont semblé ouvrir la voie pour l'instauration d'un mécanisme d'astreinte en la matière.

C'est dans ce contexte que le législateur a, par la loi précitée du 20 novembre 2022[172] (celle-là même qui est venue étendre les délais d'imposition et d'investigation exposés *supra*), introduit un nouvel article 381 au sein du C.I.R. (avec une disposition similaire à l'article 92*ter* C.T.V.A.) qui permet désormais[173] à l'administration fiscale de solliciter en justice la condamnation à une astreinte du contribuable ou du tiers refusant d'exécuter l'une de ses obligations de collaboration aux investigations entreprises par l'administration dans le cadre de ses pouvoirs d'investigation prévus par le C.I.R. (ou le C.T.V.A.)[174].

Le nouvel article 381 du C.I.R. dispose que : « En cas de non-respect par le contribuable ou par un tiers des obligations prévues par le Titre VII, Chapitre III, Section I ou Section II, l'administration fiscale peut requérir du juge compétent visé à l'alinéa 2 la condamnation du contribuable ou du tiers concerné au paiement d'une astreinte, conformément aux articles 1385bis à 1385nonies du Code judiciaire. L'action est portée devant le juge compétent pour statuer sur l'application d'une loi d'impôt visée à l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire et cette action est introduite et traitée comme en matière de référé ».

Cette possibilité est offerte à l'administration « [e]n cas de non-respect par le contribuable ou par un tiers des obligations prévues au Titre VII, Chapitre III, Section I ou Section II [C.I.R.] ». Il faut donc que l'administration puisse rapporter la preuve d'un refus de collaborer du contribuable ou d'un tiers, c'est-à-dire d'un refus de faire droit à ses demandes en application de ses pouvoirs d'investigation visés respectivement aux Sections I (« Obligations du contribuable ») et II (« Obligations des tiers ») du Chapitre III (« Investigations et contrôle ») du Titre VII du C.I.R. Seuls les manquements aux articles 315 à 321 et aux articles 322 à 326 du C.I.R. sont donc visés. L'administration ne pourrait donc pas solliciter la condamnation à une astreinte en cas de manquements du contribuable (ou d'un tiers) aux obligations particulières (de déclaration) suivantes (notamment) :

- les obligations de déclaration en matière de « prix de transfert » (art. 321/1 à 321/6 du C.I.R.) ;
- les obligations de déclaration des organismes de placement collectif (art. 321*bis* du C.I.R.) et des organismes de pensions (art. 321*ter* du C.I.R.) ;

171 Cour eur. D.H., 16 juin 2015, *Van Weerelt c. Pays-Bas*, n° 784/14 ; Cour eur. D.H., 4 octobre 2022, *De Legé c. Pays-Bas*, n° 58342/15, et commentaire C. Buysse, « Données obtenues avec astreinte, fondement possible d'une amende », *Le Fiscologue*, n° 1766, 11 novembre 2022, p. 6.

172 Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *err. M.B.*, 5 décembre 2022.

173 Ce texte est entré en vigueur, faute de disposition en sens contraire, au dixième jour suivant la publication de la loi au *M.B.*

174 Voy., sur ce nouveau mécanisme d'astreinte, not. : T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, pp. 19-30 ; 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, spéc. pp. 134-138 ; M. Taverne, « Les nouvelles "règles du jeu" de la procédure fiscale », *R.G.F.C.P.*, 2023/9, pp. 32-33 ; X. Thiebaut, « La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », *Act. fisc.*, n° 2022/41, pp. 9-10 ; G. Vael et S. Pierree, « Les actions judiciaires en droit fiscal avant l'établissement de l'impôt », *R.G.F.C.P.*, 2023/6, pp. 8-19.

- les obligations des « opérateurs de plate-forme » (art. 321*quater* à 321*decies* du C.I.R.) ;
- les obligations de déclaration en matière de « dispositifs transfrontières » (art. 326/1 à 326/11 du C.I.R.).

Le texte de l'article 381 du C.I.R. prévoit que les modalités de l'astreinte sont à fixer par le juge conformément aux règles de droit commun du Code judiciaire en matière d'astreintes (à savoir : les articles 1385*bis* à 1385*nonies* du Code judiciaire). Quant aux modalités d'introduction et de traitement de l'action judiciaire en question, l'article 381 du C.I.R. a prévu que l'administration doit porter son action « devant le juge compétent pour statuer sur l'application d'une loi d'impôt visée à l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code Judiciaire », soit devant le tribunal de première instance territorialement compétent (Chambre fiscale), et que cette action doit en outre être « introduite et traitée comme en matière de référé ». Ceci implique qu'il ne doit pas être fait la preuve d'une urgence, mais également que la saisine devrait se faire par citation avec délai de citation de deux jours, comme le prévoit l'article 1035 du Code judiciaire[175]. Nous rejoignons ainsi M. Taverne là où celui-ci écrit que « même si le premier alinéa des articles 381 du C.I.R. 1992 et 92ter du Code de la TVA mentionne la possibilité pour le fisc de "requérir" la condamnation à une astreinte, le second alinéa précise que l'action est introduite devant le juge fiscal "comme en matière de référé". Il n'est ainsi pas certain que l'administration puisse valablement introduire l'action par requête, et il semble au contraire plus indiqué que le fisc procède par citation »[176].

Enfin, toujours sur le plan judiciaire, le jugement est exécutoire par provision nonobstant opposition ou appel (art. 1039, al. 2, C. jud.)[177]. Dès lors, si le juge fiscal se prononce sur la légalité des investigations menées par l'administration, ces questions ne pourront plus faire l'objet de nouveaux débats lors de l'examen du « fond » du litige portant sur la cotisation qui serait établie ultérieurement. Ainsi, cette autorité de chose jugée qui serait attachée à la décision du juge fiscal saisi d'une demande d'astreinte et agissant « comme en référé » permettrait aux parties, comme l'observe T. Afschrift, « de faire trancher efficacement, et rapidement avant taxation, la question de la régularité de la procédure fiscale »[178].

C'est en ce sens qu'on peut penser que l'action initiée par l'administration pourrait parfois s'avérer salutaire (si pas être une véritable aubaine) pour le contribuable, qui pourrait faire valoir directement devant un juge « *ex ante* », en temps utile – avant que le « mal » ne soit fait : que les informations ou documents demandés ne soient transmis au fisc, entrés en sa possession ou sa connaissance…[179] – toutes ses objections liées par exemple au fait que

175 Celui-ci prévoit que « [l]a demande en référé est portée à l'audience tenue par le président du tribunal ou par le juge qui le remplace, aux jour et heure indiqués par le règlement du tribunal.
Le délai de citation est au moins de deux jours. Lorsque le défendeur n'a en Belgique ni domicile, ni résidence, ni domicile élu, le délai de citation est augmenté conformément à l'article 55 ».

176 M. Taverne, « Les nouvelles "règles du jeu" de la procédure fiscale », *R.G.F.C.P.*, 2023/9, p. 32.

177 Voy. cependant Civ. Bruges, 15 avril 2024, R.G. n° 23/2640/A, et commentaire E. Peters et A. Bouwen, « Astreinte pour le contribuable en raison du refus de consultation et de copie de données numériques », *Act. fisc.*, n° 2024/22, pp. 1-7.

178 T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, p. 29.

179 Ou encore : avant que les portes ne soient ouvertes pour donner l'accès demandé à des locaux…

ces informations ou documents demandés seraient d'ordre purement privé et/ou non nécessaires à l'établissement de son imposition, ou encore au fait que l'injonction faite sous la contrainte (menace de sanctions) de les donner heurterait son « droit de se taire » parce que la procédure administrative fiscale risquerait elle-même de déboucher sur l'application de sanctions à caractère « pénal »[180]. Cette opportunité s'avère d'autant plus précieuse pour le contribuable qu'en raison de la jurisprudence *Antigone*, toute preuve recueillie illégalement par le fisc ne sera pas nécessairement écartée d'office des discussions futures sur le bien-fondé d'un impôt établi sur cette preuve. Ainsi, un contribuable, confronté à un acte d'investigation qu'il estimerait illégal, pourrait préférer refuser d'y collaborer et se voir cité devant le juge du tribunal de première instance statuant comme en référé en vue d'une condamnation à une astreinte, et ce, afin de permettre à ce juge de déclarer le cas échéant cet acte d'investigation illégal (*avant* imposition). C'est ainsi que, comme l'écrit très justement T. Afschrift, puisque « l'article 381 C.I.R. 92 permet de connaître la vérité judiciaire sur la légalité des investigations de l'administration avant la taxation [...], il n'est dès lors pas certain que l'administration aura toujours intérêt à introduire une telle demande d'astreinte [car] la clarté sur le plan juridique qui en résulte pourrait en effet tourner à son détriment [...] »[181].

Sous-section 6
Lutte contre la fraude fiscale et interaction avec les acteurs de la procédure pénale[182]

Pour rappel, outre les sanctions prévues par le droit pénal, la fraude fiscale, qu'il s'agisse tantôt de son existence avérée tantôt d'indices permettant d'en présumer l'existence ou la préparation, entraîne également d'autres conséquences dans le cadre de la procédure fiscale, voire de la procédure pénale fiscale, comme notamment l'allongement des délais d'imposition mais aussi d'investigation à disposition de l'administration fiscale (comme nous l'avons vu *supra*), la levée du secret bancaire (ou devoir de discrétion bancaire) à l'égard de l'administration fiscale, ou encore, la concertation organisée entre l'administration fiscale et le ministère public, censée déboucher sur une procédure unifiée, tantôt purement fiscale, tantôt pénale fiscale, dans le cadre du système « *una via* » instauré par loi.

En matière de lutte contre la fraude fiscale, de droit (procédural) pénal fiscal et de coopération entre l'administration fiscale et le ministère public, nous allons examiner les sujets suivants qui ont connu des évolutions dans la période sous revue (2019-2024) :

180 Voy. ces passages issus de : 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. 137-138.

181 T. Afschrift, « La loi du 20 novembre 2022 : la seconde phase des mesures d'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, p. 29.

182 Ces passages sont extraits/résumés des contributions suivantes : A. Nollet, G. Delobbe et C. Verscheure, « Les pouvoirs d'investigation du fisc », in Fr. Stévenart Meeûs (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, 4e éd., Limal, Anthemis, 2024, à paraître ; M. Bourgeois et A. Nollet, « La lutte contre la fraude fiscale en Belgique », in Colloque scientifique international sur *La prévention de la fraude fiscale*, Cotonou (Bénin), 12-13 octobre 2023, L'Harmattan, 2024, à paraître.

– la réforme du système « *una via* » instauré en 2012, avec le nouveau système « *una via bis* » introduit en 2019 (§ 1er) ;
– l'octroi de qualité d'officier de police judiciaire à des agents du fisc et l'instauration de MOTEM(s), « équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire », en 2022 (§ 2) ;
– la fin de la procédure de régularisation dite « *DLUquater* » instaurée en 2016 (§ 3).

§ 1 *Una via bis*

Certains cas de fraude fiscale (grave) nécessitent depuis des années une approche coordonnée entre, d'une part, l'administration fiscale qui est en charge de l'établissement de l'impôt (et le cas échéant de l'applications de sanctions administratives), et d'autre part, le ministère public qui exerce les poursuites dans le cadre de l'action publique en vue de l'application de sanctions pénales pour des infractions pouvant être de nature fiscale. L'articulation, voire la superposition, de ces deux offices est alors susceptible de heurter certains principes fondamentaux[183], dont notamment le principe général de droit que traduit l'adage « *non bis in idem* », qui, d'après la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, interdit « de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde infraction pour autant que celle-ci ait pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes »[184]. Appliqué à la matière du droit pénal fiscal, ce principe interdirait ainsi le cumul, en cas de fraude fiscale poursuivie pénalement, entre les sanctions pénales applicables et les amendes fiscales pouvant être considérées comme des sanctions de nature « pénale » au sens de l'article 6 de la CEDH[185].

Dans ce contexte, le législateur belge a tenté d'organiser en matière fiscale la collaboration et les rapports entre l'administration fiscale et le ministère public, afin de prévenir le cumul précité, mais aussi plus largement de garantir une juste perception de l'impôt tout en maintenant un équilibre entre les droits du contribuable et les moyens administratifs et judiciaires nécessaires pour lutter efficacement contre la fraude fiscale.

Une première loi du 20 septembre 2012[186] (« *una via* ») avait essayé de concrétiser ces objectifs, mais elle a, été partiellement annulée par la Cour constitutionnelle[187], et elle était par ailleurs devenue obsolète au regard des développements jurisprudentiels de la Cour européenne des droits de l'homme autour du principe « *non bis in idem* »[188]. En effet, ce premier

183 Voy. not. en ce sens : T. Afschrift, « Le rôle du fisc dans la procédure pénale », *R.G.C.F.*, 2006/5, pp. 283 et s.

184 Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Zolothoukine c. Russie*. Plus spécifiquement à la matière fiscale, voy. Cour eur. D.H., 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Suède*, Cour eur. D.H., 30 avril 2015, *Kapetanios c. Grèce* ; art. 4.1 du Protocole nº 7 à la C.E.D.H.

185 Voy., sur cette question de cumul des sanctions pénales et amendes administratives fiscales, not. : M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020, pp. 165-187 ; M. Moris, « L'application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2022/3-4, pp. 187-202.

186 Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012.

187 C. const., 3 avril 2014, nº 61/2014.

188 En effet, la Cour eur. D.H. (suivie en cela par la C.J.U.E. (arrêt du 20 mars 2018, aff. C-524/15, *Luca Menci*) et la Cour de cassation (arrêt 21 septembre 2017, R.G. nº F.15.0081.N/2)) a admis que le cumul d'un redressement fiscal et de poursuites pénales n'était pas, en soi, incompatible avec le principe « *non bis in idem* ». La conduite de procédures

régime « *una via* » était principalement conçu afin d'éviter un cumul de sanctions entre les sanctions pénales d'une part et les amendes administratives fiscales d'autre part, mais il traitait assez mal la dimension procédurale et l'articulation des rôles entre l'administration fiscale et le ministère public[189].

Une nouvelle loi du 5 mai 2019[190] (dite « *una via bis* ») est alors venue modifier les règles en la matière[191]. Les principales modifications traitent des rapports entre le ministère public et l'administration fiscale au stade de l'enquête, d'une part, et l'intégration du contentieux fiscal dans le procès pénal, d'autre part. Une concertation est dorénavant prévue au stade plus précoce de l'enquête, et ce, dès l'apparition d'« indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non ». Le juge répressif s'est par ailleurs vu confier l'office de statuer en même temps sur les poursuites pénales pour fraude fiscale et sur le montant de la dette d'impôt[192].

L'idée est au final de mieux se conformer aux évolutions de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme à propos du principe « *non bis in idem* » en la matière, en faisant en sorte que les actions pénale et fiscale s'inscrivent dans un « tout cohérent » d'un point de vue temporel et matériel. Ce « tout cohérent » implique en synthèse que les deux principes suivants soient respectés :

- le principe d'intégration suppose qu'une procédure unique aura lieu devant le juge pénal et que l'action civile déjà intentée prendra fin si une action publique est lancée ;
- le principe d'imputation suppose que le juge pénal tienne compte, dans la fixation de la peine, des amendes administratives et accroissements d'impôts ayant déjà été appliqués en matière fiscale.

Dorénavant, l'article 29 C.I.C.R. traite de l'échange d'informations entre l'administration et le ministère public sur initiative de la première. Cette disposition présente d'abord un § 1er qui vise les *délits non fiscaux* et qui impose à « toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public » qui acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit de donner avis sur-le-champ au procureur du Roi sans qu'aucune autorisation hiérarchique ne soit requise. Les

---

mixtes est possible moyennant le respect d'un test qui doit permettre d'identifier si « *le lien matériel et temporel est suffisamment étroit* » (Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, *A. et B. c. Norvège*). Pour une analyse détaillée de tous ces arrêts, voy. X. Pace, « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, pp. 206-208.

189 Voy. not. en ce sens : X. Pace, « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, p. 205. Voy. aussi, sur cet ancien régime « *una via* », not. : M. Bourgeois, C. Verscheure et A. Nollet, « La coopération diagonale en matière de répression de la fraude fiscale en Belgique : l'efficacité des rapports entre les enquêtes administratives et pénales », in A. Di Pietro et M. Caianiello (dir.), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali – L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, dans la collection *Scuola Europea di Alti Studi Tributari – Studi e Ricerche*, Bari, Cacucci Editore, 2016, pp. 147-180, spéc. pp. 172-180.

190 Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 24 mai 2019.

191 Voy., sur ce nouveau régime « *una via bis* », not. : X. Pace, « La procédure de répression de la fraude fiscale depuis la réforme de 2019 », *R.G.C.F.*, 2021/3-4, pp. 208-217 ; M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 3e éd., Limal, Anthemis, 2020, pp. 138-143.

192 Art. 4*bis* du Titre préliminaire du Code de procédure pénale.

§§ 2 et 3 concernent quant à eux les *délits fiscaux*[193], avec une différence liée à l'existence ou non d'« indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non ». Afin de préciser cette notion, le législateur a habilité le Roi à fixer les critères auxquels répondent les « indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non », et l'on retrouve désormais ces critères au sein de l'arrêté royal du 9 février 2020[194]. Enfin, le § 5 de cette disposition prévoit aussi une concertation générale ou stratégique, deux fois par an, à un niveau plus global, afin « d'identifier les mécanismes de fraude fiscale, grave ou organisée, qui nécessitent une attention particulière ». Il est encore à noter ici que, conformément à l'article 461 du C.I.R., le procureur du Roi dispose en outre de la faculté de demander un « avis » au conseiller général compétent concernant des poursuites pour fraude fiscale qu'il entend engager.

À côté de l'article 29 du C.I.C.R., une seconde disposition, l'article 29*bis* du C.I.C.R., permet cette fois la communication d'informations sur initiative du ministère public à destination de l'administration fiscale. Selon cette disposition, le ministère public est tenu d'informer l'administration fiscale lorsqu'une enquête pénale « révèle des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects ». Dans ce cadre, le ministère public « accorde consultation et copie sauf si l'accès au dossier et la prise de copie du dossier risquent de compromettre des enquêtes pénales en cours ». Rappelons que cette disposition est complétée par l'article 327 du C.I.R. qui prévoit que « les services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des Cours et de toutes les juridictions, les administrations des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes, ainsi que les établissements et organismes publics sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par un fonctionnaire chargé de l'établissement des impôts, de lui fournir tous renseignements en leur possession, de lui communiquer, sans déplacement, tous actes, pièces, registres et documents quelconques qu'ils détiennent et de lui laisser prendre tous renseignements, copies ou extraits que ledit fonctionnaire juge nécessaires pour assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'État ».

§ 2 Qualité d'officier de police judiciaire et MOTEM(s)

Afin de toujours plus renforcer les différentes coopérations entre administration fiscale et ministère public, la loi du 17 mars 2022, concrétisant le « premier plan de lutte contre la fraude fiscale » du dernier gouvernement, a procédé à la mise en place d'un cadre juridique rendant possible la concertation et la coopération entre le ministère public, la police judiciaire fédérale et l'administration fiscale, en vue de lutter contre la « fraude fiscale grave, organisée ou non » et de faciliter le travail des MOTEM(s) (« équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire »)[195]. L'objectif poursuivi par le législateur était de « renforcer l'efficacité des services de contrôle fiscal, en créant la possibilité d'établir des partenariats de grande envergure avec le ministère public et d'autres services de contrôle dans le cadre d'équipes mixtes d'enquête

193 Dans les deux cas, le conseiller général compétent (ou le fonctionnaire qu'il désigne) communique au ministère public les éléments du dossier fiscal concernant les faits pénalement punissables (art. 462 du C.I.R.).

194 *M.B.*, 24 février 2020.

195 Loi du 17 mars 2022 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude, *M.B.*, 25 mars 2022.

multidisciplinaire »[196]. Dans ce cadre, un nouvel article 338*quater* du C.I.R. a été inséré au sein d'une nouvelle section VIII dénommée « [d]e l'attribution de la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi », dans le Chapitre III relatif aux « Investigations et contrôle ».

Dorénavant, et c'est la grande nouveauté apportée par cette disposition, la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi, est attribuée à vingt-cinq fonctionnaires fiscaux ayant au moins le grade d'attaché. Selon les travaux préparatoires, les agents visés sont principalement ceux travaillant au sein de l'administration de l'Inspection spéciale des impôts (« ISI »). Cette précision n'a toutefois pas été ajoutée au sein de l'article 338*quater* du C.I.R. car « une telle spécification dans la loi limiterait trop l'objectif de cette disposition, notamment le renforcement des prérogatives fiscales au sein des équipes mixtes d'enquête multidisciplinaires. Si nécessaire, l'enquête demandée par le procureur du Roi peut nécessiter la spécialisation d'un fonctionnaire qui ne travaille pas pour l'administration générale de l'ISI »[197].

L'octroi de la qualité d'officier de police judicaire, auxiliaire du procureur du Roi, vise à « [...] apporter une assistance efficace, sous la direction et la supervision opérationnelle du procureur du Roi, aux services de police et, le cas échéant, aux juges d'instruction, par exemple en participant activement aux perquisitions et à l'analyse des données saisies, et en participant aux interrogatoires »[198]. Cette qualité implique toutefois que « [l]es actes accomplis par les fonctionnaires fiscaux le sont toujours à la demande d'un magistrat et doivent être notifiés à l'administration par écrit, via une apostille. Elle contient les dispositions légales en vertu desquelles elle est exécutée, ainsi [que] son objet. En outre, elle doit être formalisée avec la date à laquelle elle est délivrée, le nom et la qualité de l'autorité requérante et sa signature »[199]. Il va sans dire que l'attribution de cette qualité ne modifie en rien les limites applicables aux investigations qu'un tel fonctionnaire (de l'ISI) réaliserait en dehors de ce cadre « judiciaire » bien précis, comme à l'occasion d'une simple visite fiscale sur pied de l'article 319 du C.I.R.

Le § 2 de l'article 338*quater* du C.I.R. requiert que les prérogatives d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi, ne soient exercées « qu'en vue de la recherche et de la constatation des infractions visées par le présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ou par l'article 505 du Code pénal, orientées prioritairement mais non exclusivement sur la lutte contre la criminalité organisée, et dans la mesure où ils prêtent leur concours aux équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire créées sur la base de l'article 105, § 11, de la loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux ». La précision relative au fait que les investigations soient menées « prioritairement mais non exclusivement sur la lutte contre la criminalité organisée » avait fait l'objet de critiques de la part du Conseil d'État. Toutefois, le législateur n'a pas souhaité prévoir de limitation légale à l'usage de ces MOTEM(s), de sorte que « tous types de fraude fiscale ou infraction de blanchiment de capitaux peuvent également faire l'objet d'enquêtes et de poursuites, sur la base

196 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2472/001, p. 8.
197 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2472/001, p. 9.
198 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2472/001, p. 10.
199 *Ibid.*

de l'article 151 § 1er de la Constitution, qui stipule que ministère public est indépendant dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles »[200].

Il est encore précisé à l'article 338*quater*, § 3, du C.I.R. que les agents ayant la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi ne participent à ces MOTEM(s) que dans la mesure où ils sont impliqués dans une enquête administrative en cours à laquelle se rapporte l'enquête multidisciplinaire.

D'après l'exposé des motifs, il appartient au ministère public, dans le cadre d'une enquête particulière, d'apprécier s'il y a lieu ou non de recourir à une MOTEM, laquelle se compose « pour un dossier concret ad hoc, de membres spécialisés des divisions de recherche de la police judiciaire fédérale et complété par des fonctionnaires mis à disposition temporairement par l'AGISI ou par d'autres administrations fiscales et non-fiscales ». Cette composition peut faire l'objet d'une concertation comme prévu à l'article 29, §§ 3 et 4, du Code d'instruction criminelle[201].

§ 3 DLU(*quater*) : suite et fin

Lors des précédentes *Chroniques*, il était présenté la nouvelle mouture de la déclaration libératoire unique (« DLU ») dans sa version « *quater* », telle qu'elle avait été instaurée par la loi du 21 juillet 2016[202]. Cette procédure fédérale, qui ne concernait que les seuls impôts fédéraux, et qui avait vocation a demeuré permanente, a toutefois pris fin à partir du 31 janvier 2023.

Ainsi, la loi du 16 mars 2021[203] a mis un terme à la DLU*quater* au motif qu'« en raison de l'évolution internationale en matière de transparence, une régularisation générale n'est plus conforme aux normes internationales. Selon ces normes, pour être utiles, les régularisations fiscales doivent se focaliser sur un groupe cible limité et être limitées dans le temps [...]. En outre, une étude du FMI montre que des opérations de régularisation successives affectent la "conformité" globale ultime des contribuables [...] »[204].

Le législateur a néanmoins prévu que « [l]es déclarations-régularisation introduites au plus tard le 31 décembre 2023 pour lesquelles une attestation-régularisation n'a pas encore été délivrée à cette date par le Point de contact, continueront d'être traitées conformément aux règles visées aux chapitres 2 et 3 de la loi du 21 juillet 2016 précitée » et que « [l]es attestations-régularisation délivrées avant le 1er janvier 2024, de même que celles délivrées après le 31 décembre 2023 sur la base de l'article 5, restent soumises aux règles fixées dans les chapitres 2 et 3 de la loi du 21 juillet 2016 précitée » (articles 5 et 6 de la loi du 16 mars 2021).

200 *Ibid.*

201 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-2472/001, p. 11.

202 Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale, *M.B.*, 29 juillet 2016.

203 Loi du 16 mars 2021 portant des dispositions sur la fiscalité familiale et la suppression du système permanent de régularisation fiscale et sociale, *M.B.*, 23 mars 2021.

204 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-1736/003, p. 4.

Si, après l'arrêt de la DLU*ter*, les contribuables avaient toujours la possibilité de solliciter la régularisation de leurs capitaux et revenus non déclarés auprès des contrôleurs locaux, cette possibilité n'est toutefois plus offerte aux contribuables suite à l'arrêt de la DLU*quater*. Le ministre rappelle en effet à cet égard qu'« il existait autrefois une circulaire de l'Inspection spéciale des impôts (ISI) qui a été annulée par le Conseil d'État. Cette voie ne sera donc certainement pas suivie. Une régularisation administrative n'est donc pas à l'ordre du jour, ce qui ne signifie pas que la déclaration de revenus peut être effectuée dans les délais administratifs, mais pas pour les capitaux dits prescrits »[205]. Cette dernière précision du ministre ne brille pas par sa clarté. Quoi qu'il en soit, à ce jour, il n'existe donc plus aucune possibilité pour le contribuable de régularisation de ses capitaux et revenus non déclarés auprès de l'administration fiscale.

Section 6
Décisions anticipées (rulings) et opposabilité au fisc

Gauthier DELOBBE

Sous-section 1
Problématique des « *rulings produits* »

Au cours des dernières années, le Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA ») et différents opérateurs économiques ont développé la pratique dite des « *rulings produits* »[206] que l'on peut définir comme des décisions anticipées qui sont rendues à une seule et même société – il s'agit généralement d'un établissement proposant des « produits d'optimisation fiscale » – et qui ont trait à une opération fiscale qui sera réalisée non pas par le demandeur lui-même mais par une pluralité de tiers qui souscrivent aux produits proposés par cette société et, corrélativement, « achètent » à cette dernière le bénéfice du *ruling* obtenu.

Fin 2019, la presse faisait grand cas d'une vague d'avis de rectification lancée par l'administration à l'encontre de contribuables qui avaient souscrit à des « produits d'optimisation fiscale » commercialisés par une société P. qui avait obtenu des décisions anticipées quant à ces produits[207]. Ces produits consistaient en des solutions standardisées de rémunération pour les dirigeants (-actionnaires) de sociétés belges permettant à ceux-ci de se rémunérer

205 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-1736/003, p. 16.

206 Pour diverses réflexions quant à cette thématique, voy. notamment : G. Delobbe, « Décision anticipée à l'égard d'un produit d'optimisation fiscale et théorie de la rémunération : le juge judiciaire garde le dernier mot », *Act. fisc.*, n° 2022/41 ; D.-E. Philippe et D. Seutin, « La saga des rulings « branche 6 » et le projet de modification de l'article 362*bis* CIR 92 », *Act. fisc.*, n° 2023/22 ; S. Gnedasj et E. Ravet, « Contestation d'un ruling négatif : rappel des principes et réflexions sur les rulings-produits », *Act. fisc.*, n° 2023/24.

207 E. Masset, « Le ruling fiscal à la belge en pleine tourmente », *Sem. Fisc.*, 2019, n° 397, pp. 3-5 ; Décisions anticipées n° 2015.354 du 3 février 2016 et n° 2017.1031 du 26 septembre 2018.

via l'octroi d'options sur actions (« *stock-options* ») dont le régime légal est basé sur la loi du 26 mars 1999[208]. L'opération peut être synthétisée comme suit : tout d'abord, une société octroie à son dirigeant des options sur des actions cotées en Belgique ou à l'étranger sur la base de la loi du 26 mars 1999. Celles-ci sont octroyées pour une durée de 10 ans. L'octroi des options constitue un avantage accordé au dirigeant, évalué en l'espèce à 23 % de la valeur des actions conformément à la loi précitée. Lorsqu'au minimum une année s'est écoulée, le dirigeant peut revendre ses options à un tiers, dont notamment la société P., tout en permettant à la société émettrice des options de racheter celles-ci afin qu'elle puisse les annuler immédiatement. Le prix des options est alors fixé objectivement selon la valeur de marché. En procédant de la sorte, le dirigeant paie un impôt, au moment où il reçoit les options, calculé sur la base de l'avantage octroyé et forfaitairement évalué, et non pas sur le montant réellement obtenu de la vente de celles-ci. La société émettrice des options porte, quant à elle, en déduction le montant qu'elle décaisse afin de racheter et d'annuler les options.

Ces « produits d'optimisation fiscale », commercialisés par la société P., ont rencontré un certain succès de sorte que de nombreux contribuables y ont souscrit notamment en raison du fait que le SDA avait « avalisé » ceux-ci à travers diverses décisions anticipées.

Toutefois, l'administration centrale a contesté la déduction des montants payés par la société lors du rachat des options sur actions attribuées à son dirigeant. Elle considère que les conditions de l'article 49 CIR ne sont pas remplies car la société ne démontre pas que les dépenses effectuées correspondent à des prestations effectives du dirigeant de la société et que les *rulings* en question ne peuvent être invoqués d'une part, en raison du fait que le SDA ne s'est pas prononcé, en l'espèce, sur cette question, et d'autre part, au motif que les contribuables qui entendent se prévaloir de ces décisions anticipées n'en sont pas les demandeurs formels.

Plusieurs contribuables-sociétés ont alors saisi les cours et tribunaux en faisant valoir, entre autres, les décisions anticipées obtenues par la société P. On retrouve ainsi, au sein de la jurisprudence, plusieurs décisions judiciaires qui ont statué sur la faculté pour un tiers de se prévaloir de décisions anticipées pour lesquelles il n'est pas le demandeur formel. Nous nous proposons d'en synthétiser le propos ci-dessous.

Sous-section 2
Examen de la jurisprudence

§ 1 Exposé

1. Civ. Anvers, 6 avril 2022, R.G. n° 20/2278/A, *F.J.F.*, 2023/256 confirmé par Anvers, 5 décembre 2023, R.G. n° 2022/AR/1017, disponible sur https://taxwin.be

208 Loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 27 janvier 2000.

Dans cette affaire, une société avait eu recours aux « produits d'optimisation fiscale », décrits ci-dessus, commercialisés par la société P. L'administration avait rejeté la déduction des montants payés par la société lors du rachat des options sur actions attribuées à son dirigeant.

La société entendait, entre autres, se prévaloir des décisions anticipées obtenues par la société P. Le tribunal de première instance d'Anvers constate que les décisions anticipées n'ont pas été accordées directement à la société qui a octroyé les options et que, par conséquent, le SDA ne s'est pas prononcé spécifiquement quant aux opérations réalisées par celle-ci. Néanmoins, le tribunal a pris soin d'examiner le contenu des deux décisions anticipées invoquées. Il souligne que dans les deux cas, le descriptif des opérations révèle que les options ont été offertes au dirigeant en rémunération des services prestés pour la société.

Par conséquent, le tribunal conclut qu'il ne peut être question d'une quelconque violation d'une décision anticipée et que le contribuable ne peut se contenter d'un simple renvoi à une décision anticipée rendue à un tiers, mais qu'il doit démontrer concrètement qu'il remplit les conditions imposées par l'article 49 du CIR.

Finalement, le contribuable-société n'était pas parvenu à démontrer que l'octroi des actions répondait bel et bien à des prestations réelles effectuées au profit de la société et avait son action déboutée. Il a, alors, interjeté appel de cette première décision.

Par un arrêt du 5 décembre 2023, la cour d'appel d'Anvers a confirmé le jugement entrepris. Dans cet arrêt, le contribuable-société entendait encore se prévaloir des décisions anticipées obtenues par la société P. qui avait commercialisé les « produits d'optimisation fiscale » mis en œuvre par ce dernier. Dans son arrêt, la cour souligne, de façon catégorique, que le contribuable-société ne peut en rien se prévaloir des *rulings produits* invoqués au motif que ceux-ci ne concernent pas l'octroi spécifique des options sur actions dans le chef du dirigeant de la société et que, par conséquent, le SDA ne s'est pas prononcé expressément sur cette opération. Partant, la société ne peut se prévaloir des décisions anticipées.

De ces deux décisions des juridictions anversoises, on peut conclure que, selon cette jurisprudence, un contribuable ne peut, en aucun cas, se prévaloir d'une décision anticipée pour laquelle il n'est pas le demandeur formel compte tenu du fait que le SDA ne se serait pas prononcé expressément concernant l'opération réalisée par ce contribuable.

2. Civ. Brabant wallon, 24 février 2023, R.G. n° 21/1495/A et Civ. Brabant wallon, 30 juin 2023, R.G. n^os^ 21/1884/A et 22/644/A, disponibles sur https://monkey.be

À nouveau, dans ces deux affaires, une société a eu recours aux « produits d'optimisation fiscaux » commercialisés par la société P. et c'est la déductibilité des dépenses que la société a exposées dans le cadre du rachat d'options sur actions attribuées à son dirigeant qui pose problème. La société qui a octroyé les options sur actions entend à nouveau se prévaloir des décisions anticipées qui ont été obtenues par la société P.

Le tribunal est donc notamment invité par les parties à examiner la question de l'*opposabilité* des décisions anticipées dont le contribuable entendait se prévaloir à l'égard de l'Administration.

Dans un premier temps, l'Administration soutient que les options n'ont pas été attribuées au dirigeant en rémunération de son activité et des services prestés pour sa société. Pour cette raison, la décision ne lui serait pas opposable. On comprend dès lors que l'Administration entend se fonder sur l'une des hypothèses visées à l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002[209] selon lesquelles la décision anticipée ne lie plus le Service Public Fédéral (ci-après : « SPF ») Finances pour l'avenir, sans pour autant préciser laquelle.

Dans ces deux décisions, le tribunal énonce que « cette position doit être en réalité nuancée » et qu'à son estime, les conditions imposées par le SDA ont été respectées par le contribuable. Il ajoute que « les conditions du produit sont réunies alors [que] ce qui pose question à l'État belge est la conséquence fiscale, ce qui est différent ». Au sein du second jugement commenté daté du 30 juin 2023, le tribunal énonce également, concernant l'exception visée à l'article 24, alinéa 2, 2°, de la loi du 24 décembre 2002[210], qu'« il y a lieu de relever que le SDA n'aurait manifestement pas pris une décision différente si les éléments essentiels de la transaction avaient été décrits de manière complète ou correcte ou tels qu'ils ont été réalisés *in fine*. En effet, il ressort des faits que postérieurement à la décision anticipée litigieuse, le SDA a validé, sur le point particulier de l'application de l'article 49 du C.I.R. 1992, le nouveau Produit ».

Ainsi, dans les deux jugements commentés, le tribunal conclut que les causes d'inopposabilité telles que précisées dans l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 ne sont pas établies dans le cas d'espèce.

Dans un deuxième temps, l'Administration soutient alors que les décisions anticipées n'ont pas été octroyées à la partie demanderesse et que, dès lors, le SDA n'a pas examiné l'octroi spécifique d'un plan d'options sur actions par la requérante à son dirigeant. Selon le tribunal, cette analyse est correcte.

Le raisonnement développé par le tribunal se révèle alors surprenant. Il rappelle d'abord que la décision anticipée est en principe censée conférer la sécurité juridique à celui qui l'a sollicitée, autrement dit au « demandeur », et non à un tiers, et que sur ce point, les travaux préparatoires de la loi de 2002 ayant instauré le SDA ne laissent place à aucune ambiguïté[211]. Dès lors, le tribunal souligne que « s'[il] comprend tout à fait que la S.A. A. ait souhaité assurer une sécurité juridique, et notamment fiscale, quant au produit qu'elle commercialise à ses clients, le Tribunal estime néanmoins que la portée d'une décision du SDA doit être individuelle et ne peut, comme tel est le cas *in specie*, avoir une portée quasi-règlementaire ».

À la lecture de ces considérations, on comprend donc qu'un tiers ne peut se prévaloir d'une décision anticipée dont il n'est pas le demandeur formel. On suppose alors que le tribunal va

209 Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002.

210 À savoir l'exception selon laquelle le SPF Finances n'est plus lié par la décision pour l'avenir : « lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ».

211 Voy. notamment en ce sens : G. Delobbe, « Décision anticipée à l'égard d'un produit d'optimisation fiscale et théorie de la rémunération : le juge judiciaire garde le dernier mot », *Act. fisc.*, n° 2022/41, p. 3.

conclure que les contribuables tiers ne peuvent se prévaloir d'un *ruling produit* au motif qu'ils ne sont pas les demandeurs formels de la décision anticipée.

Toutefois, le tribunal estime que « le SDA ne peut se prononcer de manière générale et automatique quant à des questions d'appréciation de fait, comme celles relatives à l'application de l'article 49 du C.I.R. 1992 (réalité de la dépense, finalité, rattachement à l'activité professionnelle…). Certes, en l'espèce, la décision anticipée reprend dans ses considérations finales que "le prix de rachat des options payé par la Société à l'acquéreur de celles-ci, suivi de l'annulation de ces options, constituera une dépense fiscalement déductible dans le chef de la Société sur pied de l'article 49 C.I.R. 1992". Il n'en demeure pas moins qu'au sein des considérants de sa décision, le SDA renvoie aux conditions d'application de la déductibilité des frais et mentionne à plusieurs reprises que "l'indemnité payée au titulaire de ces options, en cas de rachat par la Société des options, a pour objet de libérer la Société de ses obligations qui découlent des options, lesquelles ont été attribuées au Dirigeant au titre de rémunération des services prestés pour la Société" »[212].

Le tribunal confirme ensuite qu'« un tel raisonnement serait en outre contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation relative à la théorie de la rémunération selon laquelle les avantages attribués doivent répondre à des prestations réelles effectuées au profit de la société. Dans le cadre d'un "*ruling produit*" qui porte sur une opération qui a vocation à être réalisée par des personnes tierces au demandeur, le SDA ne peut pas décider de manière générale que, en toutes circonstances, les dépenses auraient été déductibles. Il s'agit d'une appréciation de fait qui doit et ne peut être faite qu'au cas par cas. Dès lors, et dès l'instant où il n'a pas tranché le cas d'espèce soumis au Tribunal et à défaut de pouvoir décider par voie réglementaire, le SDA n'a pas pu décider que les options accordées au titre de rémunération seraient automatiquement déductibles »[213].

Le tribunal en conclut, comme nous l'avions fait, qu'« à l'inverse du demandeur de la décision anticipée – vis-à-vis duquel l'administration est liée en vertu de l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 et sous réserve des exceptions d'inopposabilité prévues par cette disposition dont l'administration a la charge de la preuve – le contribuable qui entend se prévaloir d'un "*ruling produit*" ne peut se contenter de renvoyer à celui-ci, mais se doit de démontrer positivement qu'il a réalisé l'opération conformément au "dispositif" de la décision anticipée et que les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 sont réunies »[214].

§ 2 Conclusion

Il ressort de l'examen de la jurisprudence effectué ci-dessus que ces différentes affaires concernaient exclusivement la question de la déductibilité fiscale de l'indemnité payée par

212 Voy. en ce sens notre précédent commentaire : G. Delobbe, « Décision anticipée à l'égard d'un produit d'optimisation fiscale et théorie de la rémunération : le juge judiciaire garde le dernier mot », *Act. fisc.*, n° 2022/41, p. 3.

213 *Ibid.*

214 *Ibid.*

la société émettrice à son dirigeant bénéficiaire. Il s'agit donc exclusivement de questions de fait qui semblent donc incompatibles avec la pratique des *rulings produits*.

Section 7
Régionalisation de l'impôt

Marc BOURGEOIS

Bourgeois, M. et Voisin, F., « La fiscalité belge est-elle un obstacle à la transition urbaine ou un instrument au service de celle-ci ? », *Amén.*, 2023, numéro spécial, pp. 117-127.

Bourgeois, M., « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *R.F.R.L.*, 2021, liv. 2, pp. 139-154.

Durant la période sous revue, la législation institutionnelle relative à la répartition des compétences fiscales, en matière d'impôt des personnes physiques, entre l'autorité fédérale et les Régions, n'a pas été modifiée, en l'absence de réforme de l'État. Pour ce qui a trait au régime institutionnel actuel de l'impôt des personnes physiques partiellement régionalisé (l'impôt des sociétés demeure, quant à lui, une compétence exclusivement fédérale), il est renvoyé aux précédentes *Chroniques*.

Chapitre 2
Éléments d'impôts directs intéressant le notaire dans sa vie privée et dans sa vie professionnelle

Section 1
Obligations du notaire découlant de la législation fiscale en matière d'impôts directs

Matthieu VAN MOLLE

Sous-section 1
Généralités

§ 1 Le notaire : un auxiliaire fiscal

Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales

Le notaire est légalement chargé d'une fonction d'auxiliaire fiscal qui le voit participer à la perception de certains impôts (droits d'enregistrement, cotisation spéciale sur les plus-values immobilières privées des non-résidents) et au recouvrement de certains arriérés fiscaux ou sociaux à l'occasion d'opérations patrimoniales particulières (régime des notifications en matières fiscale, sociale et successorale, droit de condamnation). Il est par ailleurs redevable de diverses taxes, soit personnellement (droit d'écriture, taxe sur les affiches, précompte professionnel sur les plus-values immobilières professionnelles des non-résidents), soit indirectement (droit d'hypothèque).

Sur la période couverte par les présentes *Chroniques*, la matière a connu un changement législatif en ce sens que la réglementation relative aux avis et notifications fiscales a quitté le Code des impôts sur les revenus pour rejoindre le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales* (ci-après : « CRAF »)[215]. Ce code est entré en vigueur le

215 Introduit par la loi du 13 avril 2019. Ce code a fait l'objet de deux circulaires explicatives : la circulaire 2021/C/22, mise à jour par la circulaire 2024/C/11 du 5 février 2024, disponibles sur Fisconet*plus*.

1er janvier 2020 sauf le recouvrement des créances dont le titre exécutoire est antérieur à cette date (art. 138-139).

Deux contributions doctrinales remarquables ont étudié la matière sur la période :

- T. Denotte et A. Dauvister, « Les obligations du notaire en matière de perception et de recouvrement des impôts », in E.-J. Navez (coord.), *La fiscalité des revenus en pratique – Fiscalité familiale, Fiscalité immobilière, Fiscalité des entreprises*, coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 743 et s.
- J. Fonteyn, « Les plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques – Petit manuel à l'usage du notaire », in *Conseil francophone 2018/2020 – Deux ans de formation – Morceaux choisis*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 496 et s.

Sous-section 2
Recouvrement des impôts dus par des résidents fiscaux

§ 1 Régime des notifications fiscales

En matière d'impôts directs, le régime dit des « notifications fiscales » associe le notariat pour le recouvrement des dettes fiscales à l'occasion de l'aliénation d'un immeuble (ou de navires et bateaux) ou d'une affectation hypothécaire (art. 35 et s. CRAF). Il tend à permettre à l'administration fiscale de prendre inscription de l'hypothèque légale sur les biens du contribuable (voy. art. 29 CRAF), afin de garantir les intérêts du Trésor, avant que le redevable de l'impôt n'appauvrisse son patrimoine par un acte d'aliénation ou d'hypothèque.

La procédure actuelle trouve son origine dans la loi du 27 décembre 1950[216]. Sauf à être personnellement responsable de la dette d'impôt, le notaire ou tout officier ministériel chargé de la réception de l'acte en question adresse un avis préalable, par voie électronique, au « service en charge de l'information et de la communication du SPF Finances » (art. 35 CRAF), permettant au Receveur compétent de prendre inscription de l'hypothèque légale afin que celle-ci prime la mutation ou l'affectation hypothécaire conventionnelle envisagée par le contribuable. Par souci d'économie de procédure, le Receveur compétent peut se contenter de notifier sa créance au notaire ou à l'officier ministériel, dans les 10 jours ouvrables[217] de l'avis, si l'intérêt du Trésor l'exige (art. 36 CRAF). Cette notification emporte saisie-arrêt entre les mains de l'officier public sur les sommes et valeurs qu'il détient pour compte du redevable de l'impôt en vertu de l'acte à recevoir (art. 37, § 1er, CRAF) ; elle vaut également opposition

216 Pour un commentaire de celle-ci : C. Deschamps, « Le privilège et l'hypothèque du Trésor en matière d'impôts sur les revenus », *Ann. not.*, 1951, pp. 260-281 et 289-305 ; E. Thiry, « L'hypothèque légale du Trésor en matière d'impôts sur les revenus – Loi du 27 décembre 1950 », *Rec. gén. enr. not.*, 1951, n° 18.986, pp. 113-149 ; T. Denotte, « Les notifications fiscales notariales en matière d'impôts directs », *Rec. gén. enr. not.*, 2001, n° 25.190, pp. 546-588.

217 Depuis le 1er janvier 2024 (ainsi modifié par la loi du 28 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023, art. 93 et 97). Cette modification provient du fait que, depuis la recodification du Code civil, le samedi n'est plus un jour ouvrable.

sur le prix de vente, en cas de répartition dans le cadre des opérations d'ordre consécutives à une procédure judiciaire collective[218].

Si les fonds disponibles provenant de l'opération envisagée sont insuffisants pour couvrir la dette fiscale, le notaire ou l'officier ministériel en avise le Receveur ayant procédé à la notification au plus tard le premier jour ouvrable qui suit la passation de l'acte (art. 37, § 1er, al. 3, CRAF). Celui-ci dispose alors d'un délai de 7 jours ouvrables pour faire inscrire l'hypothèque légale du Trésor (art. 37, § 3, CRAF), qui prendra rang rétroactivement avant la date de la passation de l'acte, et donc, nécessairement, avant la transcription ou l'inscription de ce dernier.

La responsabilité du notaire, dans ce cadre, est personnelle, subsidiaire et limitée à la valeur du bien aliéné ou au montant de l'inscription hypothécaire, déduction faite des sommes et valeurs saisies-arrêtées entre ses mains (art. 39 CRAF). L'administration ne peut engager la responsabilité civile du notaire que dans la mesure où sa créance n'est pas recouvrable sur le patrimoine subsistant du contribuable[219].

Un régime de substitution existe, permettant aux banques et à certains organismes financiers, après autorisation, de diligenter la même procédure ; la remise d'une attestation à cet égard par ces derniers au notaire substitue la responsabilité de ces organismes à celle du notaire (art. 41 CRAF).

Le régime général organisé aux articles 35 à 42 du CRAF a ainsi absorbé les régimes précédemment posés aux articles 433 et suivants du CIR et aux articles 93*ter* et suivants du Code TVA.

Notons qu'un régime similaire existe en matière de perception des taxes locales (communales et provinciales)[220].

§ 2 Recouvrement à l'occasion des successions

Un régime s'inspirant de celui des notifications fiscales est entré en vigueur le 1er juillet 2012 et tend à empêcher le paiement de toute créance revenant à une succession, particulièrement le déblocage des comptes bancaires, tant que les dettes fiscales (art. 2, § 1er, 7°, CRAF) et non fiscales (art. 2, § 1er, 8°, CRAF) dues à l'État, ses subdivisions et les organismes étatiques, par le défunt ou ses ayants droit, n'ont pas été apurées[221]. Ce régime a été étendu par la suite aux arriérés de cotisations sociales[222].

218 Depuis la loi-programme (I) du 24 juillet 2008 qui fait suite à un retentissant arrêt de la Cour de cassation qui avait donné tort à l'administration fiscale dans une procédure similaire (voy. Cass., 17 novembre 2006, *Pas.*, 2414).

219 Le notaire ne devient donc pas le débiteur direct de l'impôt (Cass., 3 juin 2016, cité dans la précédente chronique, *Chron. not.*, vol. 69, Larcier, 2019, p. 147).

220 Loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, art. 12.

221 L.-progr. (I) 29 mars 2012 (*M.B.*, 6 avril 2012), art. 157 à 163, modifiée par la loi portant des dispositions fiscales et financières du 13 décembre 2012 (*M.B.*, 20 décembre 2012, 4e éd.), art. 76-81.

222 L.-progr. 22 juin 2012 (*M.B.*, 28 juin 2012), art. 20-23, 35 et 36, introduisant un article 23*quater* à l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants et un article 41*sexies* à la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (salariés).

Le notaire ou tout fonctionnaire public requis de dresser un acte ou un certificat d'hérédité (art. 4.59 C. civ.) est tenu d'aviser l'administration fiscale, la banque-carrefour de la sécurité sociale et l'administrateur « Sécurité juridique » (SPF Finances), du décès et de l'identité des ayants droit. La ressemblance s'arrête toutefois là puisque le régime des notifications successorales n'emporte pas saisie-arrêt et ne crée aucun super-privilège. Il pose en revanche de sérieuses difficultés pratiques dont l'une, non des moindres, est le blocage complet de certains patrimoines successoraux[223].

Ce régime trouve son siège, depuis le 1er janvier 2020, aux articles 43 et suivants du CRAF.

La responsabilité du notaire est personnelle et limitée, selon le cas :

- s'agissant des sommes dues par le défunt, à la valeur de sa succession (art. 43, § 1er, al. 2, CRAF),
- s'agissant des sommes dues par les ayants droit, à la valeur des avoirs successoraux qui échoient à l'ayant droit concerné (art. 43, § 1er, al. 3, CRAF),
- s'agissant des notifications qui seraient ignorées par le notaire dans la rédaction de l'acte ou certificat d'hérédité, au montant non recouvré du fait de ces inexactitudes (art. 45, al. 3, CRAF).

Sous-section 3
Perception de l'impôt relatif à une plus-value immobilière réalisée par un non-résident

§ 1 Plus-value « privée » : la cotisation spéciale

Le notaire a l'obligation de percevoir et de verser la cotisation spéciale au Receveur de l'enregistrement (art. 177, § 1er, A.R./C.I.R.), et de lui remettre une déclaration, en double exemplaire, contenant les éléments et le calcul de la plus-value (art. 177, § 2, A.R./C.I.R.), le tout préalablement à l'enregistrement de l'acte. Le Receveur est fondé à refuser l'enregistrement tant qu'il n'est pas satisfait à ces devoirs (art. 177, § 1er, al. 2, A.R./C.I.R. *jo.* art. 169*ter* C. enr.).

§ 2 Plus-value « privée » : contribuables visés

Sont concernés par l'imposition des plus-values « privées non-résidents » (art. 227, 1° et 3°, C.I.R.) :

- les personnes physiques non habitantes du Royaume (voy. *supra*) ;
- par renvoi à l'article 4 du même Code : les agents diplomatiques ou consulaires étrangers, certains membres de missions diplomatiques ou consulaires étrangères

223 Voy. M. Van Molle, « Les notifications successorales : nouvel obstacle dans la quête du Graal », *Rev. not. b.*, 2013, pp. 650-697.

qui ont des privilèges semblables, certains fonctionnaires internationaux de l'U.E., de l'OTAN ou du SHAPE, et les membres de leur famille ;

- les États étrangers et leurs subdivisions ;
- les personnes morales qui n'ont en Belgique ni siège social, ni principal établissement, ni siège de direction ou d'administration, et qui ne se livrent pas à des opérations lucratives.

En cas de doute sur la qualité de « non-résident » d'un vendeur, le notaire sera avisé d'interroger à ce sujet, au sein du SPF Finances, le bureau de contrôle des contributions compétent[224]. Le Receveur de l'enregistrement peut exiger la production d'un certificat dudit Contrôleur, selon lequel le contribuable n'est pas visé par ce régime (art. 177, § 2, al. 4, A.R./C.I.R.).

§ 3 Plus-value « privée » : procédure et obligations du notaire

Le notaire a l'obligation de percevoir et de verser la cotisation spéciale sur la plus-value (éventuelle) réalisée au Receveur de l'enregistrement (art. 177, § 1er, A.R./C.I.R.), et de lui remettre une déclaration, en double exemplaire, contenant les éléments et le calcul de la plus-value (art. 177, § 2, A.R./C.I.R.), le tout préalablement à l'enregistrement de l'acte. Le Receveur est fondé à refuser l'enregistrement tant qu'il n'est pas satisfait à ces devoirs (art. 177, § 1er, al. 2, A.R./C.I.R. *jo*. art. 169*ter* C. enr.).

En pratique, la procédure à suivre s'établit comme suit :

- le notaire fait le calcul de la plus-value[225] et le rédige dans une déclaration (aucune forme légale obligatoire) ;
- il présente cette déclaration, en double exemplaire, au Receveur du BSJ compétent pour l'enregistrement de l'acte de vente (art. 39 C. enr.), afin d'obtenir l'accord de ce dernier sur son calcul ;
- il passe l'acte authentique et retient la cotisation spéciale ;
- il présente son acte à l'enregistrement, avec la déclaration et l'accord du Receveur sur le calcul, et procède spécifiquement au versement du montant de l'impôt sur le compte du BSJ compétent.

224 Quest. parl. n° 1420 de M. de Clippele du 13 juillet 2001, *Bull. Q.R.*, Sén., sess. ord. 2001-2002. Face à un fonctionnaire international, le Notaire interrogera la Chancellerie pour connaître son statut exact.

225 Comp. l'opinion de T. Denotte et A. Dauvister (« Les obligations du notaire en matière de perception et de recouvrement des impôts », in E.-J. Navez (coord.), *La fiscalité des revenus en pratique – Fiscalité familiale, Fiscalité immobilière, Fiscalité des entreprises*, coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 806) qui estiment que l'impôt doit être calculé par l'administration fiscale en se basant sur un argument de texte contenu à l'article 177, § 3, A.R./C.I.R.

§ 4 Plus-value « professionnelle » : le précompte professionnel

Le notaire est personnellement redevable du précompte professionnel (art. 270, 5°, CIR), ce qui signifie qu'il doit le payer personnellement s'il ne le retient pas à charge du vendeur. Il doit payer ce précompte au Receveur de l'enregistrement, avant la présentation de son acte (art. 412*bis* CIR) ; le Receveur est fondé à refuser l'enregistrement tant qu'il n'est pas satisfait à ces devoirs (art. 169*ter* C. enr.) ; en pratique, le paiement se fait en même temps que l'enregistrement de l'acte.

§ 5 Plus-value « professionnelle » : contribuables visés

Sont concernées par l'imposition, au précompte professionnel, des plus-values « professionnelles non-résidents » :

- les personnes physiques non habitantes du Royaume et celles visées à l'article 4 du Code (art. 227, 1°, CIR) ;
- les sociétés étrangères et les associations ou établissements y assimilés (c'est-à-dire qui ont adopté la forme sociétaire) (art. 227, 2°, CIR).

En cas de doute sur la qualité de « non-résident » d'un vendeur, le Notaire sera avisé d'interroger à ce sujet le Contrôleur des contributions compétent. Le Receveur de l'enregistrement peut exiger la production d'un certificat dudit Contrôleur, selon lequel le contribuable n'est pas visé par ce régime (art. 412*bis*, § 4, al. 2, CIR).

§ 6 Plus-value « professionnelle » : conditions d'application

Sont visés par ce régime fiscal les opérations suivantes (art. 228, § 2, 3° a, et 4°, CIR) :

- l'aliénation (c'est-à-dire la cession à titre onéreux) de biens immobiliers sis en Belgique affectés à une activité commerciale ou industrielle, et la cession ou constitution de droits de superficie, d'emphytéose ou assimilés (leasing) sur de tels biens ;
- les profits réalisés sur de tels biens, c'est-à-dire « les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers dans le cadre d'une profession libérale, d'une charge ou d'un office »[226].

Ces opérations sont taxables au régime des plus-values professionnelles des non-résidents sans aucune limite de temps (l'immeuble peut avoir été acquis 10 ou 30 ans auparavant) et sans égard à l'origine de propriété (il peut avoir été acquis par succession ou autre).

226 H. Pelgroms, *Notarius*, 2008/1, p. 42 (pour une cession de droits indivis).

§ 7 Plus-value « professionnelle » : procédure et obligations du notaire

Le notaire est personnellement redevable du précompte professionnel (art. 270, 5°, CIR), ce qui signifie qu'il doit le payer personnellement s'il ne le retient pas à charge du vendeur. Il a l'obligation :

1) d'envoyer un avis préalable à l'administration fiscale, soit par la voie électronique (procédure dite des « ASF » bien connue du notariat) au guichet unique du Service d'Encadrement Technologie de l'Information et de la Communication du SPF Finances, soit par envoi recommandé – en cas d'échec persistant de la voie électronique – au Receveur « étranger » compétent du Team Recouvrement Spécial Bruxelles[227] au moyen d'un formulaire spécial[228] (art. 412*bis*, § 2, CIR) ;

2) de retenir le précompte professionnel sur les bénéfices ou profits réalisés (art. 272, al. 2, CIR) ;

3) de payer ce précompte au Receveur de l'enregistrement, avant la présentation de son acte (art. 412*bis*, § 1er, al. 2, CIR) ; le Receveur est fondé à refuser l'enregistrement tant qu'il n'est pas satisfait à ces devoirs (art. 412*bis*, § 1er, al. 1er, CIR *jo.* art. 169*ter* C. enr.).

En pratique, la procédure à suivre s'établit comme suit :

- le notaire complète l'avis préalable avec les données de l'opération ;
- il l'envoie au Receveur « Étranger » en annexe de l'avis classique visé à l'article 35 du CRAF (procédure ASF standard) ; cette formalité ne reste valable que pendant 3 mois, au terme desquels elle doit être renouvelée si l'acte n'est pas encore reçu (art. 412*bis*, § 2, al. 7, CIR) ;
- si le régime est applicable, le Contrôleur des contributions compétent calcule le montant du précompte professionnel[229], et le Receveur « Étranger » notifie ce calcul au Notaire ; il doit le faire dans les 10 jours ouvrables de l'envoi de l'avis préalable (art. 412*bis*, § 3, CIR *jo.* art. 36 CRAF) ;
- le notaire reçoit l'acte authentique et retient le précompte professionnel ;
- il présente son acte à l'enregistrement, avec la notification du Receveur « Étranger » et un versement spécifique du montant de l'impôt sur le compte du BSJ compétent.

Il faut noter que certains auteurs estiment que le notaire reste responsable et tenu de l'impôt, en qualité de redevable de celui-ci, même s'il a suivi et respecté toute la procédure ; ce serait

227 A.R. du 22 juin 2020 portant exécution des articles *93ter* à *quinquies* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, des articles 412*bis*, 433 à 435 du Code des impôts sur les revenus 1992, des articles 35 à 37, 43 à 45 et 47 du Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, et des articles 157 à 159 et 163 de la loi-programme (i) du 29 mars 2012 en matière d'e-notariat (*M.B.*, 26 juin 2020), Annexe 4.

228 A.R. du 22 juin 2020, art. 5, § 4.

229 En cas de vente publique, le Contrôleur n'indique que la base de calcul et les taux applicables, puisque par hypothèse le prix de revente n'est pas encore connu (art. 412*bis*, § 3, al. 2, CIR).

par exemple le cas où le receveur n'a pas répondu dans le délai de 10 jours ouvrables ou si le calcul de l'administration s'avère erroné[230].

Section 2
Les revenus immobiliers (revenu cadastral, précompte immobilier, habitation propre, mise en location, immeuble improductif de revenus, immeuble à l'étranger et incitants fiscaux à la rénovation des immeubles)

Xavier THIEBAUT et Gauthier DELOBBE

Sous-section 1
Bibliographie générale

M. Bourgeois, « Le revenu cadastral en tant que base imposable du précompte immobilier : examen descriptif et évaluation critique », *R.F.R.L.*, 2021/4, pp. 349-371.

M. Bourgeois et K. Zee, « Le régime du précompte immobilier en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale », *R.F.R.L.*, 2023/3, pp. 193-217.

C. Buysse, « Immobilier étranger : la Cour de justice accroît la pression », *Le Fiscologue*, n° 1678, 20 novembre 2020, p. 20.

C. Buysse, « RC d'un immeuble étranger : quelle "valeur" mentionner dans le formulaire ? », *Le Fiscologue*, n° 1708, 2 juillet 2021, p. 3.

C. Buysse, « Immobilier : l'absence de déclaration peut coûter jusqu'à 3.000 EUR », *Le Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p. 1.

F. Cappuyns, « Revenus immobiliers : quand la Cour de justice condamne la Belgique et que cette dernière traîne à réagir… », *Act. fisc.*, n° 2021/01.

F. Cappuyns, « Immeubles situés à l'étranger : la Belgique réforme le CIR 92 pour se conformer à la jurisprudence de la CJUE », *Act. fisc.*, n° 2021/11.

O. D'aout et J. Picavet, « Actualités 2019 en matière d'impôt des personnes physiques », in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2020, pp. 16-20.

230 P. Van Melkebeeke, « L'imposition des plus-values réalisées sur des immeubles bâtis et les obligations du notaire en cas de plus-value réalisée par un non-résident », *Rec. gén. enr. not.*, 1997, n° 24.740, p. 447 ; J. Fonteyn, « Les plus-values et la pratique notariale », *Rev. not. b.*, 2015, p. 41. Comp. la position plus nuancée de T. Denotte et A. Dauvister, « Les obligations du notaire en matière de perception et de recouvrement des impôts », in E.-J. Navez (coord.), *La fiscalité des revenus en pratique – Fiscalité familiale, Fiscalité immobilière, Fiscalité des entreprises*, coll. Cahiers de fiscalité pratique, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 801-803.

G. Kleynen, « La réforme de la fiscalité des immeubles étrangers sur la sellette », *R.G.F.C.P.*, 2021/7, pp. 28-28.

L. Maes, « Indemnité pour télétravail : pas d'effet sur le revenu locatif imposable », *Le Fiscologue*, n° 1710, 20 août 2021, p. 1.

B. Mariscal, « Nouvelle exonération en cas de cession d'un droit d'emphytéose, d'un droit de superficie ou d'un droit immobilier similaire », *Act. fisc.*, n° 2019/24.

E.-J. Navez, « Revenu cadastral et précompte immobilier », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 147-211.

J. Picavet, « Actualités 2020 en matière d'impôt des personnes physiques », in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2021, pp. 9-11.

J. Picavet, « Actualités 2021 en matière d'impôt des personnes physiques », in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2022, pp. 14-26.

J. Picavet, « Actualités 2022 en matière d'impôt des personnes physiques », in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023, pp. 9-17.

J. Picavet, « Actualités 2023 en matière d'impôt des personnes physiques », in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 9-15.

M. Possoz et L. Kleijnen, « La taxation de la détention d'un immeuble ou d'un droit immobilier », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 213-232.

M. Possoz et L. Kleijnen, « Le traitement fiscal de la cession d'un immeuble ou d'un droit immobilier », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 234-255.

M. Possoz, « Nouveau régime de taxation des immeubles détenus à l'étrangers par des personnes physiques résidentes belges », *J.T.*, 2021/16, p. 293-298.

R. Thonet et J. Noël, « La fiscalité des immeubles étrangers détenus par un résident belge », *Jurim Pratique*, 2022/1, pp. 85-104.

S. Van Crombrugge, « Pas d'impôt sur les revenus en cas de simple "détention" d'une bien immeuble », *Le Fiscologue*, n° 1749, 10 juin 2022, p. 3.

J. Van Dyck, « Cession d'emphytéose et de superficie : vers de nouvelles optimalisations ? », *Le Fiscologue*, n° 1611, 10 mai 2019, pp. 1-3.

J. Van Dyck, « RC et non-respect des obligations de déclaration : jusqu'à 3.000 euros d'amende », *Le Fiscologue*, n° 1682, 18 décembre 2020, p. 1.

J. Van Dyck, « Revenu immobilier étranger : RC et nouvelles obligations de déclaration », *Le Fiscologue*, n° 1690, 19 février 2021, p. 1.

J. Van Dyck, « Immeubles à l'étranger : déclaration au 27 mars, 30 juin et 31 décembre », *Le Fiscologue*, n° 1692, 5 mars 2021, p. 11.

J. Van Dyck, « RC d'un bien immobilier étranger : quelle "valeur vénale" déclarer ? » *Le Fiscologue*, n° 1693, 12 mars 2021, p. 6.

J. Van Dyck, « Revenu immobilier étranger : pas (ou plus) de déduction de l'impôt étranger ? », *Le Fiscologue*, n° 1717, 8 octobre 2021, p. 3.

J. Van Dyck, « Comment le propriétaire d'une résidence service est-il taxé sur les loyers ? », *Le Fiscologue*, n° 1747, 20 mai 2022, p. 5.

J. Van Dyck, « Locations pour des camps : pas toujours d'imposition sur le loyer effectif », *Le Fiscologue*, n° 1756, 2 septembre 2022, p. 1.

J. Van Dyck, « Emplacements de camps : généralement pas d'imposition sur le loyer effectif », *Le Fiscologue*, n° 1780, 24 février 2023, p. 9.

J. Van Dyck, « Prendre soin de maman », *Le Fiscologue*, n° 1786, 7 avril 2023, p. 12.

X, « Comment dois-je déclarer une résidence secondaire en Espagne dans ma déclaration fiscale ? », *Act. fisc.*, n° 2021/20.

X. Thiebaut, « Les incitants fiscaux à l'acquisition ou la conservation d'une habitation en région wallonne et en région Bruxelles-Capitale », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 257-276.

Sous-section 2
Revenus immobiliers des immeubles à l'étranger

§ 1 Rappel de la problématique

Jusqu'à l'adoption de la loi du 17 février 2021[231], applicable à partir de l'exercice d'imposition 2022, l'article 7, § 1er, b), du C.I.R. prévoyait que les revenus des biens sis à l'étranger étaient établis sur la base de la valeur locative desdits biens.

En 2007, la Commission européenne avait déjà signalé à la Belgique que la base d'imposition différait selon qu'il s'agissait d'un bien immeuble sis à l'étranger – au sein d'un État membre ou d'un État membre de l'Espace économique européen – ou sur le sol belge. Ainsi, l'article 7, § 1er, a), du C.I.R. prévoyait – et prévoit toujours – que pour les biens sis Belgique, les revenus immobiliers sont déterminés sur la base du « revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis, du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, ou de l'habitation propre ». Il existait donc une méthode calcul différente – et, en l'occurrence, défavorable – pour les biens immobiliers sis à l'étranger de celle utilisée dans des situations purement internes. La Commission avait alors enjoint la Belgique, conformément à l'article 258, alinéa 1er, du T.F.U.E., de prendre les mesures nécessaires pour se remédier à cette situation[232].

231 Loi du 17 février 2021 portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger, *M.B.*, 25 février 2021.

232 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2020-2021, n° 1762/001, pp. 4-5.

À la suite de ce premier avertissement, la Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E.) s'est, par deux fois, prononcée quant à la contrariété de cette législation avec la liberté de circulation des capitaux[233]. Dans le sillage de ces arrêts, la Commission européenne a engagé une procédure devant la C.J.U.E. compte tenu du fait que la Belgique n'avait pas mis ses dispositions légales en conformité avec le droit de l'Union. Le 12 novembre 2020, la C.J.U.E. a condamné la Belgique à payer à la Commission européenne une somme forfaitaire de deux millions d'euros ainsi qu'une astreinte de 7.500 euros par jour à compter du prononcé de l'arrêt et ce, jusqu'à ce que la Belgique se soit pleinement conformée à ses obligations[234].

Dès lors, c'est dans l'urgence que le législateur a entrepris de modifier le régime d'imposition des revenus immobiliers des biens sis à l'étranger[235]. Pour ce faire, il a fait le choix de déterminer la base de calcul du revenu imposable des biens immobiliers non bâtis et bâtis sis à l'étranger sur la base du revenu cadastral lorsque cela est également le cas pour ceux situés en Belgique.

Le recours à la notion de « revenu cadastral » pour les biens immobiliers sis à l'étranger présente de nombreuses conséquences :

- un revenu imposable minimum en fonction du revenu cadastral vaut également pour les biens immobiliers sis à l'étranger dont le revenu imposable est déterminé sur la base du loyer et des avantages locatifs (art. 7, § 1er, 2°, c), du C.I.R.) ;
- la limite à la déduction de frais prévue à l'article 13 du C.I.R. est également applicable aux biens immobiliers sis à l'étranger ;
- la requalification des loyers en rémunération pour un dirigeant d'entreprise est également d'application pour un bien immobilier sis à l'étranger (art. 32, al. 2, 3°, C.I.R.)[236] ;
- la réduction proportionnelle du RC, suite à certaines circonstances, vaut également pour les biens immobiliers sis à l'étranger (art. 15 C.I.R.).

Étant donné que le revenu cadastral correspond au « revenu moyen normal net d'une année »[237], aucune déduction des impôts nationaux ou étrangers ne peut être appliquée sur le revenu cadastral déclaré.

233 C.J.U.E., 11 septembre 2014, *Verest et Gerards*, aff. C-489/13 et C.J.U.E., 12 avril 2018, *Commission c. Belgique*, aff. C-110/17.

234 C.J.U.E., 12 novembre 2020, *Commission c. Belgique*, aff. C-842/19, *Le Fiscologue*, n° 1678, 20 novembre 2020, p. 12.

235 Loi du 17 février 2021 portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger, *M.B.*, 25 février 2021.

236 Les travaux préparatoires précisent à cet égard qu'« [e]n ce qui concerne le loyer d'un bien immobilier sis dans un pays avec convention de prévention de la double imposition requalifié en rémunérations de dirigeant d'entreprise, il est souligné que le pouvoir d'imposition pour ces rémunérations sera en principe octroyé à l'État où le bien immobilier est situé, tout comme les revenus qui sont qualifiés de revenus de biens immobiliers ».

237 Art. 471, § 2, C.I.R.

§ 2 Détermination du revenu cadastral des immeubles sis à l'étranger et obligation de déclaration

L'article 473, § 2, al. 1er, du C.I.R. impose à tout contribuable qui acquiert ou aliène un droit réel sur un bien immobilier sis à l'étranger de le déclarer spontanément à l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (AGDP) dans les quatre mois de l'acquisition ou de l'aliénation. Le législateur a pris soin de préciser ce qu'il entend par « droit réel » : il s'agit de « tout type de droit étranger sur un bien immobilier qui, par le fait que son titulaire en perçoit les fruits, s'apparente aux droits de propriété, d'emphytéose, de superficie ou d'usufruit » (art. 471, § 1er, al. 2, C.I.R.). En ce qui concerne les contribuables qui avaient déjà acquis un droit réel sur un bien immobilier sis à l'étranger avant le 1er janvier 2021, ils disposaient d'un délai courant jusqu'au 31 décembre 2021 pour procéder à la déclaration de leur bien (art. 473, § 2, al. 2, C.I.R.). Lorsqu'un contribuable devient assujetti à l'impôt des personnes physiques ou l'impôt des personnes morales, ce dernier est tenu de déclarer son bien immobilier en vue de l'établissement d'un revenu cadastral, dans un délai de trente jours, à compter du jour où il devient habitant du Royaume (art. 473, § 3, C.I.R.). Le « titulaire d'un droit réel » sur un bien situé à l'étranger est également tenu de déclarer spontanément, dans un délai de trente jours à compter de l'événement, à l'A.G.D.P. (art. 473, § 1er, C.I.R.) :

- l'occupation ou la location, si celle-ci précède l'occupation, des immeubles nouvellement construits ou reconstruits ;
- l'achèvement des travaux des immeubles bâtis modifiés ;
- le changement au mode d'exploitation, la transformation ou l'amélioration des immeubles non bâtis ;
- la mise en usage de matériel ou d'outillage nouveaux ou ajoutés, ainsi que la modification ou la désaffectation définitive de matériel ou d'outillage.

En cas d'absence de déclaration, le contribuable s'expose à des sanctions administratives conformément à l'article 445, § 5, du C.I.R. Ainsi, « le conseiller général compétent de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale ou le fonctionnaire délégué par lui, peut appliquer, en cas de non-respect des obligations de déclaration prévues à l'article 473, une amende administrative de 250 euros à 3 000 euros ». Lorsque l'infraction est constatée, elle est réputée exister dès sa constatation et sa communication au contribuable par l'administration. L'échelle des amendes administratives est fixée à l'article 229/7 de l'A.R./C.I.R.

La détermination du revenu cadastral varie selon qu'il s'agit d'un immeuble bâti ou non bâti.

Pour l'immeuble non bâti sis à l'étranger, le revenu cadastral est déterminé sur la base de l'échelle de 2 euros par hectare (art. 482/1 C.I.R.).

En ce qui concerne le revenu cadastral de l'immeuble bâti, celui-ci est fixé conformément aux articles 477 et 478 du C.I.R.

En principe, pour les parcelles bâties, le revenu cadastral est fixé sur la base des valeurs locatives normales nettes à l'époque de référence (soit l'année 1975). S'il ne peut être établi sur cette base, le revenu cadastral peut aussi être établi par comparaison à des parcelles bâties

similaires dont le revenu cadastral est devenu définitif (art. 477, § 1er, C.I.R.). Quand, pour une parcelle bâtie, il ne se trouve aucune parcelle de référence adéquate, le revenu cadastral est calculé en appliquant le taux de 5,3 % à la valeur vénale normale de la parcelle à l'époque de référence.

Toutefois, vu la difficulté d'appliquer ces critères aux immeubles bâtis sis à l'étranger, le législateur a souhaité introduire une quatrième méthode, une technique permettant de reconstituer la valeur vénale de 1975 sur la base de la valeur actuelle. Ainsi, quand il ne se trouve aucune référence permettant de déterminer la valeur vénale normale de la parcelle à l'époque de référence (1975 pour rappel), cette dernière est fixée sur la base de la valeur vénale normale actuelle à laquelle est appliqué un facteur de correction[238]. Pour l'année 2024, le facteur de correction s'élève à 15,726[239].

Par le biais d'une circulaire du 1er mars 2023, l'administration a détaillé ce nouveau régime et notamment la méthode de détermination de la valeur vénale de l'immeuble[240]. Ainsi, « La valeur vénale actuelle est la valeur de vente qui peut être obtenue dans des conditions normales de marché (à l'exclusion des coûts supplémentaires tels que les taxes).

En l'absence d'une évaluation récente par un expert, la valeur du bien au moment de son acquisition (par exemple le prix d'achat) dans des circonstances normales (c'est-à-dire sans aucune influence due à un lien personnel ou familial avec le vendeur) peut être utilisée. Une valeur mentionnée dans une déclaration de succession ou de donation peut également être utilisée »[241].

Le contribuable peut encore contester le revenu cadastral qui a été déterminé par l'administration. Ainsi, l'article 499 du C.I.R. prévoit que la réclamation doit « sauf en cas de force majeure, être présentée dans un délai de deux mois à partir de la date de la notification du revenu cadastral » et « être adressée, sous pli recommandé à la poste, à l'agent dirigeant du service chargé du traitement des réclamations contre les revenus cadastraux ». La réclamation doit également mentionner « le revenu que le réclamant oppose à celui qui a été attribué à son immeuble ».

238 Selon l'article 478, al. 3, du C.I.R., « [...] le facteur de correction est fixé annuellement en multipliant le facteur de correction de l'année précédente par la moyenne des indices de référence J mensuels relative aux obligations linéaires à 10 ans, publiés par l'Agence fédérale de la Dette, de cette même année précédente, augmenté de 1 ».

239 Avis relatif au facteur de correction prévu par l'article 478 du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 11 janvier 2024, p. 4492.

240 Circulaire 2021/C/21 relative à la modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger, disponible sur https://taxwin.be.

241 Circulaire 2021/C/21, pts 16 et 17.

Sous-section 3
Exonération d'impôt pour les cessions de résidences principales en emphytéose

Par une loi du 22 avril 2019, le législateur a modifié l'article 12 du C.I.R. relatif aux revenus immobiliers qui sont exonérés en insérant un nouveau paragraphe qui énonce désormais que[242] :

> « par dérogation à l'article 7, § 1er, 3°, la cession à titre onéreux d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires portant sur un terrain sur lequel une construction est érigée, sur un bien immobilier bâti ou sur une construction est exonérée soit :
>
> 1° si le droit a été cédé au plus tôt cinq ans après la date de l'acte authentique de constitution ou d'acquisition du droit ;
>
> 2° si l'habitation a été l'habitation propre du contribuable pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu. Toutefois, une période de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, peut s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu ;
>
> 3° si le droit appartient :
>
> a) à des mineurs, émancipés ou non, lorsque cette cession a été autorisée par une instance judiciaire ;
>
> b) à des personnes pourvues d'un administrateur en vertu des dispositions de la quatrième partie, livre IV, chapitre X, du Code judiciaire, moyennant une autorisation spéciale du juge de paix ;
>
> 4° en cas d'expropriations ou de cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, lorsque ces cessions sont soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement conformément à l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ».

Le législateur avait observé que, face à la hausse des prix de l'immobilier, certaines autorités ont « fait face en partie à cette évolution en recourant à l'emphytéose, formule qui permet de ne pas vendre un terrain, mais de le donner en emphytéose pour minimum 27 ans et maximum 99 ans. Le prix du terrain est ainsi comprimé. L'emphytéote acquiert le droit d'y construire. À l'expiration du délai d'emphytéose, le bâtiment revient de plein droit à l'autorité en question. Il est en outre également possible que l'habitation soit donnée en emphytéose. Dans ces cas, il ne s'agit pas d'un leasing immobilier ». Il existait toutefois un inconvénient à ce mécanisme compte tenu du fait que l'article 7, § 1er, 3°, du C.I.R. énonce que les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires sont considérées comme des revenus immobiliers et partant, soumises au tarif d'imposition progressif. En outre, l'article 10, § 1er, du C.I.R.

242 Loi du 22 avril 2019 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne l'exonération d'impôt pour la cession de l'emphytéose, *M.B.*, 29 avril 2019.

stipule que « les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, comprennent la redevance et tous autres avantages recueillis par le cédant.

La valeur des avantages recueillis est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans lequel ils sont prévus.

Ces sommes constituent des revenus de l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires ».

Le législateur avait alors constaté que « [c]elui qui construit une habitation sur une parcelle donnée en emphytéose ne bénéficie pas d'une exonération. Les montants acquis à la faveur de la cession de l'emphytéose sont imposés au taux marginal. S'il avait toutefois acheté le terrain en pleine propriété et s'il y avait construit une habitation, la plus-value sur l'ensemble ne serait pas imposable (art. 93*bis* du CIR 92). Ce n'est pas logique. Celui qui possède le droit plénier n'est pas soumis à l'impôt des personnes physiques. Celui qui possède un droit qui en est dissocié est toutefois soumis à l'impôt des personnes physiques pour la partie de l'indemnité due pour la cession de l'emphytéose. Cette différence de taxation ne se justifie pas. La proposition de loi prévoit une même exonération pour la cession de l'emphytéose que pour la cession d'une habitation et d'un terrain en pleine propriété »[243].

Ainsi, depuis l'introduction du nouveau paragraphe 4 de l'article 12 C.I.R., la cession à titre onéreux d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires portant sur un terrain sur lequel une construction est érigée, sur un bien immobilier bâti ou sur une construction est exonérée lorsque :

- le droit a été cédé au plus tôt cinq ans après la date de l'acte authentique de constitution ou d'acquisition du droit ;
- l'habitation a été l'habitation propre du contribuable pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu. Toutefois, une période de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, peut s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu ;
- le droit appartient soit à des mineurs, émancipés ou non, lorsque cette cession a été autorisée par une instance judiciaire soit, à des personnes pourvues d'un administrateur en vertu des dispositions de la quatrième partie, livre IV, chapitre X, du Code judiciaire, moyennant une autorisation spéciale du juge de paix ;
- en cas d'expropriations ou de cessions amiables d'immeubles pour cause d'utilité publique, celles-ci sont soumises gratuitement à la formalité de l'enregistrement conformément à l'article 161 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

243 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2014-2015, n° 0696/001, p. 3.

Sous-section 4
Examen de jurisprudence et actualités

§ 1 Revenus immobiliers – Télétravail

Quest. parl. n° 399 de M. Wouter Vermeersch du 29 avril 2021, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-053, p. 201.

À la suite d'une interpellation parlementaire, le ministre des Finances a confirmé que l'octroi d'une indemnité forfaitaire de télétravail au locataire n'implique pas que les revenus issus de la location, dans le chef du propriétaire, doivent être imposés sur la base du loyer et des avantages locatifs réels. Il précise toutefois que « si le travailleur-locataire revendique la déduction de tout ou partie du loyer ou des charges locatives ou si l'employeur rembourse le loyer ou les charges locatives à titre de frais propres à l'employeur, cela a alors des conséquences pour le bailleur. En application de l'article 7, § 1er, 2°, c, CIR 92, le revenu immobilier imposable sera dans ce cas établi sur la base du montant total du loyer et des avantages locatifs réels, avec un minimum fixé au revenu cadastral indexé, majoré de 40 % ».

§ 2 Revenu cadastral – Matériel et outillage – Exploitation industrielle, commerciale ou artisanale

Mons, 6 mars 2019, n° 2017/RG/560, *F.J.F.*, n° 2019/16.

L'article 471 du C.I.R. prévoit qu'il est établi un revenu cadastral, entre autres pour le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou d'immeuble par destination. L'article 471, § 3, alinéa 1er, du même code énonce que « par matériel et outillage, on entend, à l'exclusion des locaux, abris et des accessoires indispensables à ces derniers, tous appareils, machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale ».

Lorsqu'une entreprise exploite des résultats des recherches effectuées par ses filiales en Belgique et profite de ces résultats dans le cadre de la production de nouveaux médicaments et de la commercialisation de ceux-ci au niveau mondial et donc également en Belgique, il ne peut être considéré que les installations des sociétés filiales ne sont pas utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale, même si aucune activité de production, de fabrication ou de commercialisation n'est exercée en Belgique.

§ 3 Revenu cadastral – Réclamation – Délai – Force majeure

Civ. Liège, 23 février 2023, n° 18/5571/A, *F.J.F.*, n° 2023/111.

Conformément à l'article 499 du C.I.R., sauf en cas de force majeure, la réclamation contre le revenu cadastral doit être présentée dans un délai de deux mois à partir de la date de la notification du revenu cadastral.

Dans cette affaire, le tribunal de première instance de Liège a rappelé que la notification cadastrale ne pouvait être sommaire et devait être motivée. Elle doit permettre au requérant d'identifier la parcelle cadastrale et de comprendre les motivations de la réévaluation de façon à lui permettre de juger la nécessité ou non d'introduire une réclamation. À défaut, lorsque le contribuable démontre qu'il n'a pas compris la nécessité de réclamer dans le délai imparti, ce dernier peut invoquer un cas de force majeure afin de débattre du problème de fond au stade judiciaire.

§ 4 Revenu cadastral – Caractère définitif – Généralités

Civ. Luxembourg, 15 janvier 2020, n° 18/537/A, *F.J.F.*, n° 2020/202.

C. const., 25 mars 2021, n° 51/2021.

À défaut de réclamation dans un délai de deux mois à compter de sa notification, un revenu cadastral est en principe définitif. Ce caractère définitif devait être tempéré par le fait qu'une péréquation générale devait intervenir tous les dix ans. On sait qu'elle n'est jamais intervenue. Ceci a conduit le tribunal de première instance du Luxembourg - Division Marche-en-Famenne, à poser la question préjudicielle suivante :

> « Les articles 471, 472, 477, 486, 487, 488, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 498, 499, 500, 501, 502 et 503 du CIR 1992, lus en combinaison avec l'article 255 du même code violent-ils les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et libertés fondamentales et l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette convention en ce que le propriétaire d'un immeuble, redevable du précompte immobilier, ne dispose d'aucun recours contre un revenu cadastral devenu définitif, nonobstant une ou plusieurs mutations de propriété depuis la notification du revenu cadastral, et en l'absence de péréquation générale depuis 1980 et ce alors que ce même revenu sert, chaque année, de base à l'établissement du précompte immobilier ? ».

À l'estime de la Cour constitutionnelle, les articles 471, 472, 477, 486 à 501, 502 et 503 du C.I.R. ne violent pas les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'Homme et avec l'article 1er du Premier protocole additionnel à cette Convention.

Les dispositions attaquées limitent la possibilité pour le propriétaire d'un immeuble de contester le montant du revenu cadastral attribué à ce bien. Dès lors que ce revenu cadastral constitue la base imposable du précompte immobilier, les dispositions attaquées constituent une ingérence dans son droit au respect des biens.

Le législateur a pu estimer que l'objectif consistant à garantir une certaine pérennité du revenu cadastral pour les immeubles n'ayant pas subi de changement important et à conserver l'harmonie des revenus cadastraux des immeubles présentant des caractéristiques similaires ainsi que le caractère réel du revenu cadastral, qui n'est pas lié au titulaire de droit réel, justifie de limiter les hypothèses dans lesquelles le propriétaire peut contester le revenu cadastral

de son immeuble et, en particulier, de ne pas attribuer un droit de réclamation lors de chaque transfert de propriété de l'immeuble.

Les effets de cette mesure ne sont pas disproportionnés, dès lors que le propriétaire dispose de la possibilité de demander, dans les cas prévus par la loi, la révision ou la réévaluation du revenu cadastral, ainsi que de la possibilité de contester le revenu cadastral au terme de chaque péréquation générale.

Pour le surplus, il revient au Roi et à l'A.G.D.P. de mettre en œuvre les dispositions en cause.

Les critiques relatives à l'absence de péréquation générale depuis 1979 concernent l'application de l'article 487 du C.I.R. La Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur l'exécution des dispositions qui sont soumises à son contrôle.

Il découle de ce qui précède que les dispositions en cause ne portent pas d'atteinte disproportionnée à l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

L'examen des dispositions en cause au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution et de l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme ne donne pas lieu à une conclusion différente.

§ 5 Précompte immobilier – Réduction - Improductivité – Appréciation par parcelle cadastrale – Région wallonne

Cass., 27 septembre 2019, R.G. n° F.18.0052.F.

En vertu de l'article 257, alinéa 4, du C.I.R., tel qu'applicable en Région wallonne, à partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien depuis plus de douze mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente, la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier pour inoccupation, inactivité ou improductivité ne peut plus être accordée dans la mesure où la période d'inoccupation dépasse douze mois, sauf dans le cas d'un immeuble sur lequel le contribuable ne peut exercer ses droits réels pour cause de calamité, de force majeure, d'une procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble.

Il suit de la combinaison des articles 471, § 1er, 472, § 1er, 257, alinéa 1er, 4°, et alinéas 2 et 3, du C.I.R., que, lorsqu'une remise ou modération du précompte immobilier en raison de l'inoccupation et de l'improductivité du bien pendant au moins 180 jours est appréciée, dans les conditions visées, par partie de parcelle cadastrale, l'exclusion d'une telle remise ou modération à l'expiration du délai de douze mois, ainsi que l'existence d'une force majeure y dérogeant, est aussi déterminé par partie de parcelle cadastrale.

§ 6 Précompte immobilier – Réduction – Improductivité – Caractère involontaire – Réaffectation d'un immeuble industriel ancien – Région flamande

Gand, 14 mars 2023, n° 2022/AR/261, *F.J.F.*, 2024/18.

Cette affaire porte sur une demande de réduction proportionnelle du précompte immobilier dû par l'appelante pour l'exercice d'imposition 2018 sur un bâtiment et un hangar de plus de 35 000 m² avec des murs très hauts, un espace complètement ouvert et un caractère spécifique et historique.

Le bâtiment était déjà délabré lors de son acquisition en 2016 et n'avait plus de fonction. Il ne pouvait en outre plus être utilisé pour sa fonction d'origine compte tenu de la disparition de l'activité minière dans la région. L'appelante a acquis le bâtiment avec l'intention d'y réaliser un projet immobilier. Pendant une certaine période, des démarches ont été entreprises auprès de différents bureaux d'architectes afin d'obtenir un permis d'environnement. Dès lors, l'appelante invoque la force majeure en application de l'article 2.1.5.0.2, § 2, du Code flamand de la Fiscalité (C.F.F.).

La cour relève que le fait que l'appelante ait acheté volontairement le bien immeuble n'implique pas que l'improductivité revêtait un caractère volontaire. En effet, le simple fait qu'un propriétaire n'ait eu qu'une seule intention avec son bien immobilier et que la destination correspondante ait entraîné une improductivité pendant un certain temps ne permet pas de conclure que cette improductivité a résulté de la volonté du contribuable. Cela ne permet ainsi pas encore d'établir s'il y a eu un (libre) choix de la part du contribuable de choisir une situation dans laquelle le bien engendrerait un rendement.

La Cour estime qu'un projet de réaffectation d'une telle nature et d'une telle ampleur ne peut pas être réalisé à court terme. Il a requis la consultation de nombreux organismes administratifs et le projet a été compliqué en partie par la nature historique du site, la réglementation stricte du plan de secteur et l'interprétation qui en a été faite par la commune. Il ressort de la chronologie établie par l'appelante qu'au cours de l'exercice d'imposition 2018, elle a mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour initier et réaliser le projet de réaffectation. Une note conceptuelle a été entamée à la fin de l'année 2017 et soumise aux services communaux. Il ressort des pièces du dossier que des consultations substantielles et pertinentes ont été organisées. Un concept professionnel développé par les architectes a été entamé à la mi-2018. Aucun des éléments du dossier n'indique que l'appelante, en tant que contribuable, aurait contribué à maintenir l'improductivité (déjà existante au moment de l'achat). Au contraire, elle a traité le dossier de manière professionnelle. En outre, le fait que l'écoulement du temps dans ce dossier n'a pas été voulu et que l'appelante elle-même souhaitait mettre fin à l'improductivité le plus rapidement possible ressort du descriptif caractérisant la demande de permis environnemental introduite en juillet 2019.

§ 7 Précompte immobilier – Réduction – Improductivité – Caractère involontaire – Force majeure – Fait du Prince – Décret interdisant l'activité jusqu'alors exercée – Région flamande

Gand, 17 janvier 2023, n° 2022/AR/146, *F.J.F.*, n° 2023/230

Le contribuable est propriétaire d'un bâtiment commercial qui était spécifiquement équipé pour l'abattage artisanal et sans anesthésie de poulets kasher, destiné à la communauté juive. L'abattage d'animaux non anesthésiés a été interdit par le Gouvernement flamand à compter du 1er janvier 2019. Le contribuable, dont l'activité industrielle et commerciale est devenue impossible dans ce bâtiment commercial, postule la remise du précompte immobilier afférent à ce bâtiment commercial devenu vacant et improductif au cours de l'année 2019.

Selon la cour, toutes les conditions sont remplies.

Quant à la condition selon laquelle l'immeuble ne doit pas être meublé, les photographies présentées par le contribuable démontrent que le bâtiment commercial remplit cette condition. Les installations et machines encore présentes dans le bâtiment d'exploitation semblent être celles qui étaient destinées à l'exercice des activités d'abattage de volailles et dont on peut supposer, compte tenu des circonstances de la cessation forcée de ces activités, qu'elles n'ont plus la qualité ni l'utilité de meubles.

Le caractère inutilisé et improductif a également été démontré à suffisance. Toutes les homologations et autorisations ont été révoquées à partir du 1er janvier 2019 et l'exercice de toute autre activité a été interdit sur le plan urbanistique. En outre, la consommation d'électricité a diminué par rapport à la consommation antérieure et la consommation d'eau a été inexistante. Le fait qu'il y ait encore un minime bénéfice d'exploitation n'exclut pas que le bâtiment commercial dans lequel l'abattage sans anesthésie était effectué fût inutilisé et improductif. Le fait que l'adresse du bâtiment soit toujours mentionnée sur le site Internet du contribuable n'a pas non plus d'incidence sur cette appréciation. Le contribuable était toujours actif, même s'il ne développait plus d'activités dans le bâtiment commercial.

Le caractère involontaire de l'improductivité est prouvé à suffisance par le contribuable.

Le choix du contribuable de ne pas investir après l'introduction de l'interdiction de l'abattage sans anesthésie (ce qui aurait également impliqué une improductivité pendant un certain temps) mais plutôt de vendre le bâtiment commercial est un choix qui n'est nullement inspiré par des considérations religieuses mais qui est purement un choix économique. En prétendant que le contribuable disposait d'un an et demi après le décret du Parlement flamand du 7 juillet 2017 portant modification de la loi du 14 août 1986 relative à la protection et au bien-être des animaux, en ce qui concerne les méthodes autorisées pour l'abattage des animaux pour préparer la cessation des activités exercées dans le bâtiment, l'administration s'immisce à tort dans les opérations de l'intimé. L'intimé a fait certains choix, que l'administration doit respecter et qui, dans le cadre d'une demande de remise en vertu de l'article 15, § 1er, 1°, du C.I.R., sont pris en compte pour apprécier le caractère involontaire ou non de l'improductivité.

La cour conclut que l'improductivité est apparue de manière involontaire et qu'il n'est pas possible d'établir que l'improductivité a été maintenue de manière volontaire. En outre, le fait qu'une offre ait été faite fin 2019 et qu'elle ait finalement débouché sur une vente montre que le contribuable n'est pas resté inactif à cet égard.

Dès lors, la cour estime que les conditions de l'article 2.1.5.0.2, § 1er, 3°, du C.F.F. étaient remplies.

§ 8 Précompte immobilier – Exonération – Exercice public d'un culte – Maison d'un pasteur – Région flamande

Gand, 13 octobre 2020, n° 2019/AR/1134, *L.R.B.*, 2020, n° 4, p. 61.

Le simple fait qu'un immeuble est affecté à l'habitation d'un pasteur n'est pas suffisant pour démontrer que cette habitation est destinée à l'exercice public d'un culte (au sens de l'art. 2.1.6.0.1, al. 1er, 1°, du C.F.F.). L'exigence selon laquelle le bien immobilier ou la partie de bien immobilier doit être affecté à l'exercice public d'un culte implique implicitement qu'il doit exister un lien de nécessité entre cette affectation et le culte, en ce sens que le culte ne peut être exercé sans cette affectation. Il ne suffit pas que le bien immobilier ou la partie de bien immobilier soit utile au culte. Il incombe au juge d'examiner le critère de nécessité. Le décret stipule qu'il doit s'agir de « l'exercice public » du culte. Ce caractère public implique que le bâtiment doit être accessible au grand public. Ce public doit disposer la liberté de pratiquer ou d'exercer le culte dans un lieu accessible. Dès lors, la maison de pasteur du contribuable peut donc bien être considérée de manière crédible comme une installation ou infrastructure qui facilite le culte ou est pertinente ou utile pour son bon fonctionnement, mais ne satisfait pas à la condition de nécessité. La demande visant à l'exonération du précompte immobilier est dès lors non fondée.

§ 9 Précompte immobilier – Redevable – Possesseur – Notion

Gand, 4 juin 2019, n° 2018/AR/421, *F.J.F.*, n° 2019/218.

Dans cette affaire, la cour rappelle que selon l'article 11 C.I.R., « les revenus définis à l'article 7, § 1er, 1° et 2°, sont imposables, suivant le cas, dans le chef du propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier du bien ». Le terme « possesseur » doit s'apprécier au regard de son acception au sens du Code civil. Il s'agit de celui qui n'est pas (encore) propriétaire d'un bien, mais qui le possède pour lui-même comme un propriétaire.

§ 10 Revenus immobiliers – Location au profit d'une association de fait

Quest. parl. n° 249 de M. Joy Donné du 19 février 2021, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-046 du 7 avril 2021, p. 154.

Quest. parl. n° 1146 de M. Van den Eynde du 2 décembre 1997, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 1997-1998, n° 49-0127 du 4 mai 1998, p. 17585.

Anvers, 15 février 2022, n° 2020/AR/1550, www.taxwin.be.

Anvers, 20 décembre 2022, n° 2020/AR/1550, www.taxwin.be.

J. Van Dyck, « Locations pour des camps : pas toujours d'imposition sur le loyer effectif », *Le Fiscologue*, n° 1756, 2 septembre 2022, p. 1.

J. Van Dyck, « Emplacements de camps : généralement pas d'imposition sur le loyer effectif », *Le Fiscologue*, n° 1780, 24 février 2023, p. 9.

Le régime de taxation du bailleur personne physique dépend de l'affectation donnée par le locataire et/ou de la qualité de celui-ci. Quand le bien immeuble bâti est exclusivement affecté au logement, la qualité du locataire va déterminer le régime fiscal : si ce locataire est une personne physique, la taxation se fera sur la base du revenu cadastral (indexé et majoré de 40 %) ; si ce locataire est autre, le bailleur sera taxé sur l'ensemble des loyers et avantages locatifs nets.

Comment appréhender la location au profit d'une association de fait, par exemple un mouvement de jeunesse ?

Interpellé par un parlementaire sur cette question, le ministre des Finances a répondu que, en pareille hypothèse, le locataire n'est pas une personne physique, si bien que le bailleur devra être imposé sur la base des loyers et avantages locatifs nets[244].

La cour d'appel d'Anvers, à l'occasion d'un litige, a proposé une autre analyse, laquelle s'oppose à la position ministérielle.

Une ASBL, personne morale, n'est pas une personne physique. Une location à son profit implique une taxation sur la base des loyers. Il n'en va pas de même pour une association de fait, dépourvue de personnalité juridique. Elle n'est que le rassemblement de ses membres et, si ceux-ci sont des personnes physiques, la location d'un bien immobilier à l'association de fait constitue une location au profit de personnes physiques.

Il convient par conséquent d'examiner la nature des membres de l'association et la qualité de la personne qui a signé le contrat au nom de celle-ci. Dans le premier arrêt, à défaut d'informations, la cour a rouvert les débats[245]. Dans le « second » arrêt, la cour a précisé que deux conditions doivent être rencontrées pour que la base imposable corresponde aux loyers : 1) la personne qui signe le contrat intervient au nom et pour le compte de l'ASBL ; 2) elle intervient en sa qualité de représentant ou organe de la personne morale concernée[246].

Dans les faits, l'association de fait a fait appel à une ASBL qui a agi en tant qu'intermédiaire pour mettre en rapport le bailleur et les locataires et établir une convention entre eux.

244 Quest. parl. n° 249 de M. Joy Donné du 19 février 2021, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-046 du 7 avril 2021, p. 154.

245 Anvers, 15 février 2022, n° 2020/AR/1550, www.taxwin.be.

246 Anvers, 20 décembre 2022, n° 2020/AR/1550, www.taxwin.be.

Dans la plupart de cas, la personne physique qui a signé le contrat pour l'association de fait ne l'a pas fait au nom et pour le compte des membres, mais en son nom propre, de sorte qu'elle n'a engagé qu'elle-même et que la qualité des membres de l'association de fait n'a plus d'importance.

Une seule exception porte sur un bail signé par une personne physique dans le cadre de son travail au sein d'une école et donc à titre professionnel. La cour en déduit que l'imposition doit se faire *in casu* sur le loyer effectivement perçu.

Depuis 2018, une association de fait n'est plus nécessairement transparente fiscalement. Certaines associations de fait peuvent en effet opter pour un assujettissement à l'impôt des personnes morales[247]. Cela ne change pas la nature de l'association, dépourvue de personnalité juridique, sur le plan du droit des groupements. L'analyse évoquée *supra* reste donc valide.

Enfin, à côté de ce débat relatif à la base imposable à retenir pour ces revenus immobiliers, notons que le ministre des Finances a déjà admis l'application du régime d'exonération de l'article 12, § 1er, du C.I.R. aux immeubles utilisés par des mouvements de jeunesse à des fins éducatives (notamment lorsque, dans ces organisations, des activités éducatives sont développées sous la direction d'éducateurs ou de moniteurs en faveur de jeunes de moins de 25 ans et en dehors du cadre de la formation scolaire ou professionnelle de ces jeunes)[248]. Ce régime d'exonération permettrait d'éviter au propriétaire toute taxation, quelle qu'en soit la base.

§ 11 Revenus immobiliers – Location à des fins professionnelles – Charges locatives – Travaux importants effectués par le locataire

Liège, 11 décembre 2020, R.G. n° 2020/RG/55, *F.J.F.*, 2021/41 et *Cour. fisc.*, 2021, liv. 5, pp. 111-114.

Les avantages locatifs qui doivent être ajoutés au loyer sont les charges de toute nature qui sont imposées au locataire par le propriétaire et à son profit, ainsi que les prestations imposées au preneur bien qui incombent normalement au bailleur.

Dans cette affaire, la cour a estimé que les propriétaires d'un immeuble, au sein duquel leur locataire – société – a réalisé d'importants travaux, ont bénéficié immédiatement et personnellement d'un avantage résultant de travaux qui ont considérablement enrichi leur patrimoine, alors qu'ils incombaient en principe aux propriétaires. En contrepartie de la perception d'un loyer de 2 525 € par mois, ils étaient contractuellement tenus de délivrer un bien à usage commercial de bureau, atelier et maison témoin et cette délivrance n'a été rendue possible que par les travaux importants réalisés par le locataire, l'immeuble étant dans le

247 Art. 220, 4° du C.I.R., 79/1 et 79/2 de l'A.R./C.I.R.

248 Quest. parl. n° 1146 de M. Van den Eynde du 2 décembre 1997, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 1997-1998, n° 49-0127 du 4 mai 1998, p. 17585.

simple état de gros œuvre, et donc inutilisable, au moment de sa mise à disposition. Ces travaux sont par conséquent la source d'avantages locatifs qui ont été imposés à juste titre.

§ 12 Immeubles à l'étranger – Biens donnés en location – Mobilier – Caractère accessoire – Grèce

Civ. Bruxelles, 14 mars 2022, n° 2020/2652/A, *Cour. fisc.*, 2022, liv. 8, p. 19.

À l'instar de la C.J.U.E., le tribunal estime que l'article 7, § 1er, 2°, d), du C.I.R., dans la mesure où il vise les revenus d'un bien immobilier situé à l'étranger et loué à une personne physique qui ne l'utilise pas totalement ou partiellement pour l'exercice de son activité professionnelle, est contraire à l'article 63 du T.F.U.E., qui garantit la libre circulation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers. En assimilant le revenu d'un bien immobilier loué à l'étranger au montant total du loyer et des avantages locatifs, ce bien est traité différemment par rapport à un bien immobilier (bâti) similaire en Belgique, pour lequel la base d'imposition est déterminée par le revenu cadastral majoré de 40 %. Selon le tribunal, cette différence de traitement décourage les contribuables belges d'investir dans l'immobilier en Grèce. L'article 7, § 1er, 2°, d), du C.I.R. constitue donc une restriction interdite à la libre circulation des capitaux.

Le tribunal considère qu'une interprétation communautaire de l'article 7, § 1er, 2, d), du C.I.R. est possible et que celle-ci rend cette disposition conforme à l'interdiction des restrictions à la libre circulation des capitaux, à savoir un ajustement de la base imposable à utiliser pour l'application de la clause dite de progressivité.

Les contribuables ont présenté au Tribunal un calcul qui se fonde sur la loi du 17 février 2021 qui a modifié le C.I.R. concernant l'imposition des biens immobiliers sis à l'étranger. Malgré le fait que cette législation n'était pas en vigueur au moment de l'imposition, le Tribunal estime que ce calcul est correct en ce qu'il se fonde sur la « valeur fiscale » actuelle de la maison de vacances en Grèce et applique un facteur de correction de 15,036 et un taux de 5,3 % (art. 478 C.I.R.).

Le Tribunal examine ensuite la question relative aux revenus issus de la location des meubles. Il constate que l'article 6 de la convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et la Grèce le 24 mai 1968 (ci-après : la CPDI) prévoit que les revenus des biens immobiliers sont imposables en Grèce et que l'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit grec. À cette fin, la législation « fiscale » grecque doit être prise en compte.

Selon les articles 39 et suivants de la loi grecque 4172/2013, les revenus de l'ameublement sont considérés comme des revenus de biens immobiliers. L'article 6, § 2, de la CPDI stipule expressément que l'expression « biens immobiliers » inclut, en tout état de cause, les accessoires des biens immobiliers.

Le tribunal attribue à la Grèce le pouvoir d'imposer les revenus locatifs, y compris ceux provenant des meubles mis par les contribuables à la disposition des locataires.

Cette exonération n'interdit pas en principe, à la Belgique d'appliquer la clause dite de progressivité prévue à l'article 23, § 2, a), de la CPDI.

En Belgique, les revenus provenant de la location de meuble sont en principe à un impôt sur les revenus mobiliers tel que visé à l'article 17, § 1er, 3°, C.I.R. Il s'agit en principe d'une taxation distincte de 30 % (art. 171, 3°, C.I.R.) sur des revenus qui, en l'absence de données probantes, peuvent être déterminés de manière forfaitaire (art. 3 et s. A.R./C.I.R.). Compte tenu du fait que ces revenus sont soumis à un taux d'imposition distinct en Belgique et non à un taux d'imposition progressif, le tribunal conclut que la clause de progressivité prévue à l'article 23, § 2, de la CPDI ne peut pas leur être appliquée.

Dès lors, le tribunal décide que le montant des revenus immobiliers exonérés sous réserve de progressivité doit être sensiblement réduit et que les revenus mobiliers tirés de la location des meubles doivent être totalement exonérés.

§ 13 Immeubles à l'étranger – Revenus immobiliers – Détermination du revenu net

Cass., 3 septembre 2021, R.G. n° F.17.0117.F, disponible sur https://juportal.be

Dans cet arrêt, la Cour a précisé, quant à la détermination du revenu net des immeubles bâtis sis à l'étranger – avant l'entrée en vigueur de la loi du 17 février 2021 introduisant un revenu cadastral pour les immeubles bâtis sis à l'étranger –, que : « la valeur locative des biens immobiliers bâtis sis à l'étranger qui ne sont pas donnés en location représente le montant total du loyer et des avantages locatifs qui, selon l'état du marché locatif local, pourrait être tiré du bien s'il était donné en location et que le forfait précité de 40 p.c. s'applique à ce montant brut ».

Section 3
Les plus-values sur immeubles

Xavier THIEBAUT

Sous-section 1
Immeubles du patrimoine privé

§ 1 Plus-value sur immeubles bâtis (*art. 90, 10°*, du C.I.R.) – exonérations – habitation propre – nu-propriétaire

Anvers, 30 mars 2021, n° 2019/AR/535, *F.J.F.*, n° 2022/105

Les faits à la base de l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 30 mars 2021 peuvent être résumés comme suit. Les contribuables ont acheté la nue-propriété d'un bien immobilier pour 90 000 euros en date du 26 juin 2007. Le 13 mars 2012, ils ont vendu cette nue-propriété pour 317.430,35 euros. La plus-value ainsi réalisée a été imposée par le fisc en application de l'article 90, 10°, a), du C.I.R. Les contribuables ont contesté cette imposition, en faisant valoir que la plus-value ainsi réalisée pouvait bénéficier de l'exonération prévue à l'article 93*bis*, 1°, du C.I.R.

L'article 93*bis*, 1°, du C.I.R., tel qu'applicable durant l'exercice d'imposition concerné (2013), prévoit que, par dérogation à l'article 90, 10°, du même Code, ne sont pas imposables les plus-values constatées à l'occasion « de la cession à titre onéreux de l'habitation dont le revenu cadastral est exonéré conformément à l'article 12, § 3, pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu [...] ». L'article 12, § 3, du CIR prévoit quant à lui qu'« [...] est exonéré le revenu cadastral de l'habitation que le contribuable occupe et dont il est propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier ». La Cour rappelle donc que l'article 12, § 3, du C.I.R. contient ainsi une double condition d'exonération, à savoir : (1) l'habitation doit être occupée par les contribuables et (2) les contribuables doivent être propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers de l'habitation. La Cour souligne également que l'énumération précitée est limitative et conclut donc que l'habitation n'est pas exonérée dans le chef des contribuables (nus-propriétaires) en vertu de l'article 12, § 3, puisqu'ils ne sont ni propriétaires, possesseurs, emphytéotes, superficiaires ou usufruitiers de l'habitation au sens de l'article 12, § 3, du C.I.R. En désignant explicitement l'usufruitier comme la personne ayant droit à l'exonération de l'habitation propre, le nu-propriétaire en est explicitement exclu. Le fait que l'usufruitier ait en l'occurrence cédé l'usage de l'habitation aux nus-propriétaires n'y change rien.

Le fait que l'habitation ne soit pas exonérée dans le chef des nus-propriétaires découle directement du fait que l'habitation n'est pas non plus imposable dans leur chef en tant que

nus-propriétaires. L'article 11 du C.I.R. prévoit en effet que les revenus immobiliers sont « imposables, suivant le cas, dans le chef du propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier du bien », et donc pas dans le chef des nus-propriétaires. La non-déclaration du revenu cadastral découle en l'espèce donc exclusivement du fait que l'habitation n'est pas imposable dans le chef des contribuables. Par conséquent, il ne peut être déduit de la non-déclaration que le revenu cadastral a été exonéré dans leur chef en vertu de l'article 12, § 3, du C.I.R. En tout état de cause, le fait qu'en l'espèce l'usufruitier ait mis le logement à disposition des nus-propriétaires ne rend pas ces derniers contribuables au sens de l'article 11 du C.I.R. À défaut de caractère imposable, il ne peut pas non plus être inféré de cette mise à disposition de l'habitation par l'usufruitier que les contribuables seraient exonérés d'impôt au sens de l'article 12, § 3, du C.I.R.

En outre, le fait que les contribuables aient été imposés sur un avantage de toute nature du fait de la mise à disposition de l'habitation par l'usufruitier (société) ne signifie pas non plus que, en tant que nus-propriétaires, ils pourraient invoquer l'exonération en application de l'article 12, § 3, du C.I.R. L'imposition d'un avantage de toute nature en revenu professionnel n'implique aucunement l'imposition de revenus immobiliers au sens de l'article 11 du C.I.R.

Enfin, la cour souligne qu'il n'est pas question de discrimination, puisque les contribuables, en tant que nus-propriétaires, ne se trouvent nullement dans une situation comparable à celle d'un plein propriétaire ou d'un usufruitier. Ces derniers sont en principe imposables sur les revenus immobiliers de l'habitation qu'ils occupent, alors que les nus-propriétaires ne le sont pas (art. 11 du CIR). Les deux catégories étant traitées différemment, il n'y a clairement pas de violation du principe d'égalité lorsque l'exonération du revenu cadastral de l'habitation propre est uniquement réservée à ceux qui sont imposables et non à ceux qui ne le sont pas.

§ 2 Plus-values sur immeubles bâtis (art. 90, 10°, du C.I.R.) – montant imposable – calcul

Civ. Hainaut (div. Mons), 36e ch., n° 21/1507/A, 10 janvier 2024, *F.J.F.*, n° 2024/162

Le jugement du tribunal de première instance du Hainaut – Division Mons, du 30 janvier 2024, touche, lui, à la détermination du revenu net des plus-values sur immeubles bâtis visées à l'article 90, 10°, alinéa 1er, a), du C.I.R. Pour la détermination du montant de la plus-value imposable, l'article 101, § 2, alinéa 3, du C.I.R. prévoit que le prix d'acquisition du bien est augmenté des frais de travaux supportés par le propriétaire et qui, pour autant que ces travaux soient effectués dans l'immeuble aliéné, entre la date d'acquisition, de première occupation ou location et la date l'aliénation, sont fournis et facturés à celui-ci.

Se basant sur une comparaison du texte actuel de l'article 101, § 2, alinéa 3, et de sa version précédente, les contribuables soutiennent que les frais liés à des travaux réalisés par le propriétaire lui-même seraient désormais susceptibles d'être pris en compte.

Pour le tribunal, cette position ne peut être retenue, dès lors que des frais d'achats de matériaux livrés au propriétaire ne constituent pas des « frais de travaux fournis à celui-ci »,

le terme « fournis » impliquant l'intervention d'un entrepreneur. La modification législative invoquée, intervenue en 2011, n'avait d'ailleurs pour but que de supprimer la distinction entre entrepreneur agréé ou non.

Le tribunal estime qu'il n'y a pas de raison de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle quant à savoir si les articles 10 et 11 de la Constitution sont violés par la disposition litigieuse, car la Cour a déjà décidé précédemment qu'« en ce que la disposition en cause a pour effet que le prix d'acquisition n'est pas majoré du prix des matériaux de construction achetés par le contribuable, la différence de traitement est raisonnablement justifiée par l'objectif du législateur de lutter contre le travail au noir. [On] évite ainsi que ces matériaux de construction ne soient utilisés par un entrepreneur qui n'émettrait pas de facture pour ceux-ci » (C. const., arrêt n° 183/2009 du 12 novembre 2009).

Sous-section 2
Immeubles du patrimoine professionnel

§ 1 Exercice d'une activité professionnelle – Profits et occupations lucratives – Activité habituelle d'achat et vente d'immeubles – Appréciation en fait

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, alinéa 1er, et alinéa 2, 1°, du C.I.R.). Il n'est pas ici question d'imposer des plus-values réalisées sur des actifs affectés à l'activité professionnelle – avec les limitées tirées des critères de l'article 41 du C.I.R. (voy. *infra*, § 2) –, mais plutôt d'imposer le profit de l'activité lucrative habituelle du contribuable.

A ≡ Liège, 9 ch. D, 13 décembre 2019, R.G. n° 2016/RG/1311, *F.J.F.*, n° 2020/277

Dans son arrêt du 13 décembre 2019, la cour d'appel de Liège a ainsi connu du cas d'un contribuable qui a acquis, au cours des années 1988 à 2003, neuf immeubles en Région bruxelloise et dont quatre d'entre eux ont été revendus durant cette période. Les éléments du dossier contredisent son affirmation selon laquelle la possession de la plupart d'entre eux aurait pour origine des successions ou des sorties d'indivision.

Pour la cour d'appel, il résulte d'un ensemble d'éléments que le contribuable était engagé dans une activité lucrative habituelle, caractérisée par un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles, de sorte que c'est à bon droit que l'administration a imposé les revenus découlant des immeubles à titre de revenus professionnels. En effet :

- le contribuable a payé des taxes importantes sur les immeubles abandonnés pour trois immeubles, ce qui constitue à tout le moins un indice sérieux du caractère entrepreneurial, voire spéculatif, des activités immobilières de l'intéressé, l'achat et

le maintien d'immeubles à l'abandon ne relevant normalement pas de la gestion normale d'un patrimoine privé « en bon père de famille » ;

- le contribuable a procédé à l'acquisition d'immeubles en mauvais état afin de les faire rénover en vue de les mettre en location ;
- trois immeubles ont fait l'objet de travaux importants de rénovation, pour lesquels il a été fait appel à de la main-d'œuvre illégale, certains travailleurs employés illégalement étant hébergés moyennant un loyer réduit en contrepartie de l'accomplissement de travaux de rénovation ;
- le contribuable a fréquemment eu recours à l'emprunt pour financer ses activités ;
- alors qu'il soutient « ne pas être un professionnel de l'immobilier » et ne disposer « d'aucune compétence professionnelle dans l'immobilier », le contribuable s'est présenté d'emblée comme « agent immobilier » lorsqu'il a été entendu dans le cadre d'une enquête de l'Inspection sociale ;
- l'intéressé était administrateur d'une société anonyme dont le numéro d'identification à la T.V.A. a été utilisé dans le cadre de la facturation de travaux relatifs à certains de ses immeubles.

Les revenus à considérer comme revenus professionnels sont en l'occurrence tant ceux résultant de la mise en vente que de la location des immeubles, ces derniers devant être considérés comme affectés à l'activité professionnelle du contribuable.

B ≡ Bruxelles, 23 septembre 2021, *F.J.F.*, n° 2023/221

Les faits à la base de l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 23 septembre 2021 peuvent être résumés comme suit. Le contribuable est chômeur indemnisé. Depuis plusieurs années, il s'est constitué un patrimoine immobilier important composé, pour les années litigieuses, de 54 appartements, 4 rez-de-chaussée commerciaux et 2 garages, dont certains en indivision avec son fils et la mère de celui-ci. Le contribuable n'a jamais allégué avoir eu une épargne personnelle. La constitution de son patrimoine immobilier a été rendue possible par le recours au crédit, par l'affectation des loyers au remboursement des crédits, par le refinancement de crédits antérieurs et par la revente de certains immeubles avec plus-value grâce à la division préalable des immeubles et la revente en appartements.

À l'estime de la cour d'appel, le fisc établit les faits suivants : (1) le nombre d'acquisitions d'immeubles de rapport dans différentes communes de la Région de Bruxelles-Capitale, se succédant depuis 1989, (2) un recours important à l'emprunt souvent au-delà du prix d'achat pour des travaux, (3) les nécessaires opérations de gestion relatives à la location des nombreux appartements, garages et rez-de-chaussée commerciaux dont il était (co)propriétaire (telles que la mise en location, la conclusion des baux, la gestion des travaux d'entretien et de réparation, le recouvrement des loyers, la gestion des litiges locatifs, etc.), (4) la valorisation des immeubles (notamment leur division en lots) en vue d'une revente par lots avec plus-value (lorsque celle-ci paraît préférable à la location), (5) une gestion immobilière journalière assumée par les propriétaires desdits immeubles de rapport, et particulièrement par le contribuable dont le statut de chômeur lui permettait de disposer du temps nécessaire à

une telle gestion, (6) une organisation de l'activité de gestion (comme l'ouverture de différents comptes en banque par immeubles de rapport à gérer, le contribuable étant cotitulaire à cet effet de 14 comptes bancaires).

À l'estime de la cour d'appel de Bruxelles, il résulte de l'ensemble des constatations et considérations qui précèdent que les revenus du patrimoine immobilier litigieux du contribuable (loyers et plus-values obtenues lors de la revente des immeubles affectés à l'exercice de l'activité professionnelle) sont des revenus professionnels dans son chef dès lors qu'ils proviennent d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle, en dehors du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé. L'allégation du contribuable selon laquelle sa situation financière serait maîtrisée dès lors que son endettement est inférieur aux revenus locatifs, n'efface pas la prise de risque soulignée par le fisc.

§ 2 Exercice d'une activité professionnelle – Actifs affectés à l'activité professionnelle (art. 41 du C.I.R.) – Critères légaux – Caractère limitatif – Principes

Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0033.N, *T.F.R.*, 2021/12, n° 604, pp. 641-642 et Anvers, 17 avril 2023, n° 2021/AR/1915, *T.F.R.*, 2023/18, n° 650

L'affaire qui a donné lieu aux arrêts de la Cour de cassation du 29 janvier 2021 et de la cour d'appel d'Anvers du 17 avril 2023 concernait un contribuable qui avait acquis en 2001 quarante appartements et studios pour un peu plus d'un million d'euros. L'acquisition avait été financée par un emprunt hypothécaire. Le contribuable recueille des revenus locatifs pendant plus de dix ans, et en 2011 apporte les appartements et studios à une société pour plus de sept millions d'euros. Le fisc entend alors taxer les revenus locatifs et la plus-value au titre de revenus professionnels. La cour d'appel de Gand (dans un arrêt non publié du 9 octobre 2018) suit la position du fisc au sujet des revenus locatifs (ils doivent être imposés au titre de revenus professionnels), mais en revanche considère que la plus-value ne peut être imposée au titre revenu professionnel, mais plutôt au titre de revenus divers (art. 90, 1°, du C.I.R.). La cour d'appel de Gand motive cette dernière décision par la considération que « les appartements concernés [...] n'ont pas été comptabilisés et qu'aucun amortissement n'a été admis », de sorte que, « s'agissant du régime fiscal de la plus-value, ils doivent être réputés faire partie du patrimoine privé », et que l'apport des appartements à la société « est étranger à la qualification des revenus locatifs à titre de revenus professionnels » dès lors que « les appartements ne constituent pas des éléments de l'actif professionnel », et que « cette opération se situe en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ».

Le contribuable se pourvoit en cassation contre la décision de la cour d'appel qui a considéré que la plus-value était imposable au titre de revenu divers.

La Cour de cassation casse la décision de la cour d'appel de Gand.

« 1. [...]. En vertu de l'article 24, alinéa 1er, 2°, du même code, les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent, entre autres, de tout accroissement de la valeur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels.

L'article 41 de ce code précise que, pour l'application de l'article 24, alinéa 1er, 2°, sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle : 1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ; 2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ; 3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif.

La plus-value réalisée sur un bien immobilier qui ne satisfait pas aux conditions de l'article 41 pour être considéré comme un élément de l'actif affecté à l'exercice d'une activité professionnelle ne peut être imposée à titre de revenu professionnel au sens de l'article 24, alinéa 1er, 2°.

2. En vertu de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, les revenus divers sont les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers.

La circonstance qu'un bien immobilier ne répond pas à une des catégories d'éléments d'actif énumérées à l'article 41 n'a pas pour effet que la plus-value réalisée en relation avec ce bien doit être réputée avoir été obtenue "en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle" au sens de l'article 90, 1°. La présomption consacrée à l'article 41 ne vaut en effet que "pour l'application des articles 24, alinéa 1er, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28", et donc pas pour l'application de l'article 90, 1°.

3. Sans préjudice de l'application du précompte immobilier, les revenus des biens immobiliers sont considérés, en vertu de l'article 37, alinéa 1er, comme des revenus professionnels lorsque ces biens immobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

4. Le juge, qui a considéré qu'en application de l'article 37, alinéa 1er, les revenus d'un bien immobilier sont imposables à titre de revenus professionnels dès lors que le bien immobilier est affecté à l'exercice de l'activité professionnelle, ne pouvait considérer simultanément que la plus-value réalisée en relation avec ce bien a été obtenue en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle et, par conséquent, qu'elle est imposable à titre de revenus divers en application de l'article 90, 1° ».

La Cour de cassation renvoie la cause ainsi limitée (seule la question de l'imposition de la plus-value reste litigieuse) à la cour d'appel d'Anvers.

La cour d'appel d'Anvers décide que la plus-value n'est pas imposable, ni comme revenu divers, ni comme revenu professionnel :

> « En ce qui concerne l'imposition des plus-values sur actifs immobilisés, l'article 41 du C.I.R. 1992 indique donc clairement ce qu'il faut entendre par actifs "affectés à l'activité professionnelle" et détermine quand les plus-values sont imposables en tant que revenus professionnels (à savoir, inscription de l'actif dans la comptabilité comme poste d'actif, ou amortissements ou réductions de valeur admis fiscalement sur l'actif).
>
> Compte tenu de toutes les dispositions précitées, la plus-value réalisée à la suite de l'apport du bien immobilier doit être qualifiée en l'espèce de revenu professionnel, mais ce revenu n'est pas imposable parce que les critères de l'article 41 du C.I.R. 1992 ne sont pas remplis.
>
> Le fait qu'un bien n'appartienne pas à l'une des catégories d'actifs énumérées à l'article 41 du C.I.R. 1992 ne signifie pas que la plus-value réalisée sur ce bien doit être considérée comme réalisée "en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle" au sens de l'article 90, 1°, du C.I.R. 1992. En effet, la présomption prévue à l'article 41 du C.I.R. 1992 ne vaut que pour l'application des articles 24, 1°, 2°, 27, 2°, 3° et 28 et donc pas pour l'application de l'article 90, 1°, du C.I.R. 1992.
>
> Lorsque la plus-value a reçu sa qualification de revenu professionnel sur la base de la théorie dite de la contrainte (selon laquelle un revenu ne peut être imposé que dans la catégorie à laquelle il appartient), il n'est pas possible d'imposer encore la plus-value sur la base de l'article 90, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. 1992 en tant que revenu divers.
>
> En l'espèce, il s'agit d'une plus-value professionnelle qui n'est pas imposable en vertu de la loi.
>
> Les [contribuables] ne peuvent donc pas être imposés sur les plus-values qu'ils ont réalisées sur les biens immobiliers en cause.
>
> Les biens immobiliers dont il est question ici ont été acquis en vue d'être loués. Les biens immobiliers ont été en l'espèce affectés à l'exercice de l'activité professionnelle. Il s'agit bien de "plus-values" et non de "recettes" (art. 27, 1°, C.I.R. 1992). Les biens immobiliers en cause n'ont pas été acquis en vue de leur revente (actif circulant). La référence à l'arrêt de la Cour de cassation du 19 février 2021 [...] rendu dans l'affaire F.D. n'est donc pas pertinente puisqu'il s'agissait d'actifs circulants auxquels l'article 41 C.I.R. 1992, qui vise les actifs immobilisés, ne s'applique pas » (traduction libre).

Il est important de garder à l'esprit que la solution dégagée dans les décisions ici commentées concernait une affaire dans laquelle le contribuable n'avait pas une activité habituelle d'achat et de vente d'immeubles. Les immeubles avaient été acquis en vue de leur mise en location. À cet égard, cette affaire se distingue de celles évoquées au paragraphe précédent.

§ 3 Exercice d'une activité professionnelle – Actifs affectés à l'activité professionnelle (art. 41 du C.I.R.) – Critères légaux – Caractère limitatif – Contribuables tenant une comptabilité simplifiée – Plus-value de cessation

Cass., 21 juin 2018, R.G. n° F.16.0028.N, *F.J.F.*, 2018/218

C. const., 28 mai 2020, n° 76/2020

L'article 28, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. prévoit l'imposition au titre de « bénéfices et profits d'une activité professionnelle exercée antérieurement » des « revenus qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent de plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle ». La plus-value est imposable au taux de 16,5 % si la plus-value est réalisée sur des immobilisations corporelles affectées à l'exercice de l'activité professionnelle depuis plus de 5 ans au moment de sa réalisation (art. 171, 4°, a), du C.I.R.), voire même au taux de 10 % si la plus-value a été obtenue ou constatée à l'occasion de la cessation d'activité à partir de l'âge de 60 ans ou à la suite du décès ou à l'occasion d'une cessation définitive forcée (art. 171, 2°, a), du C.I.R.).

Qu'entend-on par « éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle » au sens de l'article 28, alinéa 1er, 1° ?

L'article 41, 1°, du C.I.R. prévoit que sont considérées comme tels, entre autres, les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ; ceci suppose que le contribuable tienne une comptabilité en partie double, avec comptes d'actif et de passif. Or, dans l'extrême majorité des cas, les contribuables concernés ne tiennent pas de comptabilité en partie double, mais, dans le respect de la loi, une comptabilité simplifiée. L'article 41, 1°, ne les vise alors pas.

L'article 41, 2°, du C.I.R. prévoit que sont également considérées comme « éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle » les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement. Cette dernière disposition a conduit la Cour de cassation à décider que « Lorsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée, dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais non d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. *La plus-value imposable ne peut dès lors être déterminée qu'en ventilant le prix de vente entre le terrain et le bâtiment* »[249].

La Cour constitutionnelle, elle, a confirmé qu'« Eu égard aux objectifs poursuivis par le législateur, il n'est pas manifestement déraisonnable qu'un commerçant personne physique qui tient une comptabilité simplifiée ne soit pas imposable sur la plus-value portant sur des

249 Nous soulignons.

terrains qu'il affecte à l'exercice de son activité professionnelle, lorsqu'aucune réduction de valeur n'a été admise sur ces terrains ».

En conclusion de ces arrêts, lorsqu'un contribuable tenant une comptabilité simplifiée réalise une plus-value de cessation sur un immeuble bâti, il convient de ventiler la plus-value selon qu'elle est afférente au terrain et au bâtiment. La partie « terrain » qui n'a pas été amortie – un terrain ne se déprécie pas par le temps – ni n'a fait l'objet de réduction de valeur, échappe à l'impôt.

Section 4
Les démembrements de la propriété

Gauthier DELOBBE

Sous-section 1
Bibliographie générale

N. Bernard, A. Vandendries et E. Sanzot, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 75-204.

A. Brohez et C. Orban, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 239-294.

L. Dewez et F. Winkin, « Droits d'emphytéose et de superficie et impôt des sociétés », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2023, pp. 95-118.

L. Herve, « Le nouveau droit d'usufruit : les "constructions-usufruit" », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2023, pp. 57-93.

F. Ledain, « Le SDA avalise un montage usufruit pas trop risqué ! », *Sem. Fisc.*, 2020/27, n° 435, pp. 2-4.

J. Noel et J. Terfve, « Superficie : constitution, cession, extinction », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 295-364.

S. Van Crombrugge, « Avantages de toute nature. ATN lors de la cessation d'un usufruit et d'un droit de superficie accessoire », *Le Fiscologue*, n° 1643, 7 février 2020, pp. 9-10.

S. Van Crombrugge, « Pas d'amortissements non plus sur l'usufruit d'actions ? », *Le Fiscologue*, n° 1674, 23 octobre 2020, pp. 1-2.

S. Van Crombrugge, « Pas d'ATN immédiat pour des travaux effectués dans le cadre d'un usufruit », *Le Fiscologue*, n° 1696, 2 avril 2021, pp. 9-10.

S. Van Crombrugge, « Avantages de toute nature. ATN en raison de travaux effectués dans le cadre d'un usufruit », *Le Fiscologue*, n° 1701, 7 mai 2021, pp. 11-13.

S. Van Crombrugge, « Travaux dans le cadre d'un usufruit : quid sous le nouveau droit des biens ? », *Le Fiscologue*, n° 1746, 13 mai 2022, pp. 1-4.

J. Van Dyck, « Une annexe à joindre également pour les redevances d'usufruit », *Le Fiscologue*, n° 1822, 2 février 2024, pp. 1-6.

J. Van Dyck, « Frais professionnels. Usufruit d'un immeuble : l'annexe ne doit pas mentionner les amortissements », *Le Fiscologue*, n° 1845, 23 août 2024, pp. 10-11.

X, « Immeuble de société : pleine propriété, usufruit ou superficie ? », *Sem. Fisc.*, 2023/21, n° 574.

Sous-section 2
Introduction du nouveau livre 3 du Code civil

Comme l'évoquaient les précédentes *Chroniques*, les mécanismes de démembrement de la propriété (usufruit, superficie, emphytéose) ont connu un large succès auprès des contribuables afin de financer l'acquisition d'un bien immobilier et d'optimiser leur situation fiscale.

Face à cette situation, l'administration a, et ce à de multiples reprises, tenté de remettre en cause notamment le prix d'acquisition du droit réel démembré payé par la société à son dirigeant en critiquant les méthodes d'évaluation retenues par les contribuables.

Dès lors, le contentieux relatif à ces opérations continue d'être alimenté et suscite une jurisprudence importante.

Récemment, la loi du 4 février 2020 portant le livre 3 « Les biens » du Code civil est entrée en vigueur le 1er septembre 2021. Elle a apporté de nombreuses modifications notamment en ce qui concerne les droits réels démembrés, à savoir l'usufruit, l'emphytéose et la superficie. Les nouvelles dispositions ne s'appliquent qu'aux conventions qui ont été conclues après l'entrée en vigueur de la réforme, soit après le 1er septembre 2021. Dès lors, l'ancien régime continue de s'appliquer pour les droits réels qui ont été constitués avant cette date[250].

Cette importante réforme a apporté de nombreuses modifications susceptibles d'avoir des impacts en matière d'impôts sur les revenus. La présente contribution vise à énoncer les points auxquels il convient de prêter attention en matière de droit d'usufruit et renvoie à la doctrine spécialisée qui a commenté ces récentes évolutions[251].

Quant aux modifications qui ont été apportées en matière d'usufruit, la doctrine distingue généralement les conséquences liées à la constitution du droit, au comportement des parties en cours de droit et à l'extinction du droit. Ainsi, comme ont pu le relever certains auteurs, le

250 L. Herve, « Le nouveau droit d'usufruit : les "constructions-usufruit" », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2023, p. 58.

251 Voy. pour un exposé détaillé : L. Herve, « Le nouveau droit d'usufruit : les "constructions-usufruit" », in *Implications fiscales du nouveau droit des biens*, Limal, Anthemis, 2023, pp. 57-93 ; N. Bernard, A. Vandendries et E. Sanzot, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 75-204 ; J. Noel et J. Terfve, « Superficie : constitution, cession, extinction », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 295-364 ; A. Brohez et C. Orban, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 239-294.

« nouveau » droit d'usufruit est susceptible d'apporter des modifications lors de la constitution du droit d'usufruit et plus particulièrement quant à son évaluation. Selon eux, « une série de nouveautés peuvent présenter un intérêt quant à la question de l'évaluation. [...] Nous pensons, entre autres, à la consécration du droit d'usage en tant que norme impérative dans la définition du droit, à la durée du droit, à l'accroissement légal en cas d'usufruit indivis ou commun, à l'obligation de description du bien grevé, ou encore à la possibilité qu'a le nu-propriétaire d'exiger que l'usufruitier intervienne dans le coût des grosses réparations »[252]. En ce qui concerne les conséquences du comportement des parties en cours de droit, outre la traditionnelle question relative à la déduction relative aux frais qui sont pris en charge par une société, dans le cadre d'une construction-usufruit avec son dirigeant[253], on notera que, dorénavant, le nu-propriétaire peut exiger la contribution de l'usufruitier aux grosses réparations et que l'usufruitier est tenu de supporter seul les primes d'assurance[254]. La notion de *grosses réparations* fait également l'objet d'une définition. La doctrine regrette toutefois que « la nouvelle définition ne permet, pas plus que l'ancienne définition, d'éviter tout débat avec l'administration fiscale quant à la qualification à apporter à des réparations effectuées en cours de droit »[255]. Enfin, le nouveau régime de l'usufruit est également susceptible d'avoir des conséquences fiscales lors de l'extinction du droit d'usufruit compte tenu du nouvel article 3.160 C. civ. relatif à l'enrichissement injustifié.

En ce qui concerne les impacts de la réforme du Code civil aux opérations de constitution et de cession des droits d'emphytéose et de superficie, en matière d'impôts sur les revenus, nous renvoyons le lecteur vers la doctrine spécialisée[256].

Sous-section 3
Examen de jurisprudence

Comme cela a été évoqué *supra*, le nouveau livre 3 du Code civil est entré en vigueur le 1er septembre 2021 et celui-ci ne s'applique qu'aux conventions qui ont été conclues à partir de cette date.

Depuis de nombreuses années, l'administration s'attaque aux opérations de démembrement qui sont réalisées par les contribuables ayant recours à ce type de mécanisme afin d'optimiser leur situation fiscale.

Dans ce cadre, nous proposons d'épingler certaines décisions de jurisprudence qui sont intervenues durant la période sous revue. Il convient encore de distinguer les litiges qui portent

252 N. Bernard, A. Vandendries et E. Sanzot, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 180.

253 Sur ce point, nous renvoyons le lecteur à la large section de la présente *Chronique* consacrée à la théorie de la rémunération (voy. *infra*).

254 N. Bernard, A. Vandendries et E. Sanzot, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 195.

255 N. Bernard, A. Vandendries et E. Sanzot, « Droit d'usufruit, dirigeant d'entreprise et fiscalité », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, p. 196.

256 J. Noel et J. Terfve, « Superficie : constitution, cession, extinction », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 295-364 ; A. Brohez et C. Orban, « L'emphytéose », *Jurim Pratique*, 2022/2-3, pp. 239-294.

sur des opérations qui ont trait à la constitution du droit réel (§ 1), au comportement des parties en cours de droit (§ 2) et au « remembrement » de la propriété en fin de droit (§ 3).

§ 1 Constitution du droit

A ≡ Usufruit – Achat scindé – Évaluation de l'usufruit dans le cadre des impôts sur les revenus – Avantage de toute nature

Anvers, 25 février 2020, n° 2018/AR/1888, *F.J.F.*, 2020/278, disponible sur https://monkey.be.

Lorsque l'administration entend contester la valeur locative brute mensuelle retenue par le contribuable dans la valorisation de l'usufruit, elle doit retenir des critères comparables et ne peut comparer un bâtiment destiné à une affectation professionnelle avec un bâtiment destiné à une affectation privée.

Dans cette affaire, une société a fait l'acquisition de l'usufruit de deux appartements qui étaient destinés à être affectés à des bureaux. La valeur locative retenue par le contribuable pour déterminer le prix d'acquisition de l'usufruit s'élevait à 2 250 euros par mois.

L'administration estime que la valeur d'acquisition de l'usufruit est surévaluée et soutient que la valeur locative brute mensuelle à la date d'acquisition de l'usufruit s'élève en réalité à 1 300 euros. Pour ce faire, elle a eu recours, à titre de comparaison, à des appartements, situés dans la même rue et qui présentaient de nombreuses similitudes avec ceux qui faisaient l'objet de l'opération.

La cour d'appel d'Anvers souligne toutefois que les éléments de comparaison, sur lesquels se fonde l'administration pour déterminer la valeur locative du bien, ne peuvent être retenus en raison du fait ceux-ci concernent des appartements destinés à l'habitation alors que ceux qui sont au cœur du litige sont destinés à un usage de bureau.

Par conséquent, la cour d'appel décide que la cotisation établie par l'administration doit être annulée au motif que celle-ci est arbitraire.

Bruxelles, 9 novembre 2021, n° 2016/AF/245, *F.J.F.*, 2023/252, disponible sur https://monkey.be.

La dernière *Chronique* faisait état des diverses méthodes d'évaluation retenues afin de déterminer la valeur du prix de cession de l'usufruit. Il convient toutefois, pour le choix de la méthode d'évaluation, de tenir compte des méthodes d'évaluation existantes à l'époque de l'opération. En outre, une méthode d'évaluation forfaitaire ne peut être appliquée.

En l'espèce, un dirigeant-actionnaire d'une société et son épouse – mariés sous le régime de la communauté – procèdent à l'acquisition scindée d'un immeuble à concurrence de 99 % pour la nue-propriété et d'un 1 % de la pleine propriété ; l'usufruit de 99 % a été acheté par la société. La valorisation de l'usufruit est effectuée sur la base de la valeur locative (méthode de capitalisation « Verheyden ») et conduit à une évaluation supérieure à 80 % du prix

d'achat de la pleine propriété. Les parties conviennent toutefois de limiter le prix d'achat de l'usufruit par la société à 80 %.

L'administration conteste l'évaluation de l'usufruit car elle soutient que celle-ci ne comprenait pas les travaux de finition réalisés par la société. Elle entendait, par conséquent, appliquer un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant.

La cour d'appel d'Anvers rappelle que la charge de la preuve de la surévaluation de l'usufruit incombe à l'administration. Elle énonce ensuite que l'achat de la nue-propriété par la communauté matrimoniale est indissociable de la fonction de dirigeant. L'avantage peut donc être imposé totalement dans le chef du dirigeant d'entreprise compte tenu du fait que c'est la communauté matrimoniale, dont le dirigeant fait partie, qui bénéfice de l'avantage.

La cour souligne ensuite que le droit d'usufruit doit être évalué sur la base de sa valeur économique et qu'il convient de tenir compte des méthodes de calcul utilisées à l'époque de l'évaluation de l'usufruit pour déterminer si la valeur retenue a été correctement appliquée. Elle constate que l'administration ne remet pas en cause la valeur locative retenue. Toutefois, elle modifie la méthode d'évaluation retenue par les contribuables en ce qu'elle rejette la limitation forfaitaire de 80 % de la valeur d'achat de la pleine propriété et souligne que le prix d'acquisition de l'usufruit doit être majoré des frais supportés pour les travaux de finition ultérieurs.

B ≡ Superficie – Redevances perçues à l'occasion de la concession d'un droit de superficie – Engagement connexe

Mons., 29 septembre 2021, R.G. n° 2019/RG/614, *F.J.F.*, n° 2022/70, disponible sur https://monkey.be.

En cas de cession d'un droit de superficie, sont taxables au titre de revenus immobiliers, les sommes obtenues à l'occasion de ladite cession et celles-ci comprennent la redevance et tous les autres « avantages » recueillis par le cédant. Ces avantages comprennent, outre le prix de cession convenu conventionnellement au sein de la convention de cession, également toute contrepartie qui serait liée à ladite cession nonobstant le fait que cette contrepartie figurerait au sein d'une autre convention.

Dans cette affaire, la requérante a cédé un droit de superficie sur une parcelle de terrain dont elle est copropriétaire usufruitière à une société qui exploite un parc éolien. Les parties ont également convenu, par une seconde convention sous seing privé, que la requérante s'engage à ne pas gêner l'exploitation efficace et optimale du projet. En contrepartie de cet engagement, il est prévu que la requérante percevra une redevance calculée en fonction de la surface concernée et de la production électrique.

La cour d'appel de Mons rappelle que l'article 10, § 1er du C.I.R. stipule que « Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, comprennent la redevance et tous autres avantages recueillis par le cédant.

La valeur des avantages recueillis est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans lequel ils sont prévus.

Ces sommes constituent des revenus de l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires ».

Selon la cour, le droit de superficie et l'engagement pris par la requérante de ne pas gêner l'exploitation sont intimement liés. Partant, les redevances versées en contrepartie de l'engagement pris constituent des sommes obtenues à l'occasion de la constitution d'un droit immobilier similaire au sens de l'article 7, § 1er, du C.I.R. La redevance perçue constitue dès lors bien un revenu d'un bien immobilier.

§ 2 En cours de droit

Pendant la durée de vie du droit démembré, l'administration est également susceptible de remettre en question la déduction de certaines dépenses, que ce soit dans le chef de l'usufruitier ou du superficiaire.

A ≡ Superficie – Amortissements et intérêts

Civ. Luxembourg, 2 septembre 2020, n° 19/94/A, disponible sur https://taxwin.be.

Lorsqu'une société acquiert un droit de superficie sur des bâtiments, elle peut amortir le prix d'acquisition relatif à ceux-ci. Toutefois, il convient de veiller à ce que l'évaluation du montant de la cession ne tienne pas compte de la valeur du terrain, auquel cas l'administration pourrait rejeter une partie des amortissements pratiqués.

En ce sens, le tribunal de première instance du Luxembourg s'est prononcé quant à la déduction des amortissements ainsi que la quotité correspondante aux intérêts des redevances payées par une société à son gérant. Dans cette décision, un contribuable actionnaire-dirigeant a concédé à sa société un droit de superficie relatif à une maison d'habitation. Se fondant sur le rapport d'un géomètre-expert immobilier, la redevance convenue entre le superficiaire et le tréfoncier a été déterminée en considération d'une valeur vénale de 285 000,00 EUR.

L'administration conteste les amortissements pratiqués par la société au motif que la valeur vénale qui a servi de base à la fixation de la redevance convenue entre le superficiaire et le tréfoncier comprend non seulement les immeubles bâtis mais également le terrain. Partant, selon l'administration, les amortissements couvrent la valeur du terrain alors qu'aucun amortissement ne peut être pratiqué sur ce type d'actif.

Le tribunal constate que l'administration se fonde sur le rapport établi à la demande de l'administrateur par le géomètre-expert qui fixe la valeur intrinsèque du terrain à 15,30 % de la valeur totale du bien. Il rappelle que le droit de superficie concédé par l'administration à sa société porte nécessairement sur les bâtiments, ouvrages et constructions érigés sur le terrain, l'administrateur restant propriétaire du fonds et du tréfonds. Dès lors, le droit

de superficie ne peut donc être valorisé que pour les constructions et non à la fois pour les constructions et le terrain litigieux. Les terrains ne peuvent pas être amortis vu qu'ils ne se déprécient pas avec le temps.

Le tribunal estime donc que, dans la proportion où ils se rapportent à la valeur du terrain – soit 15,30 % – l'excédent d'amortissement ainsi que la quotité correspondant aux intérêts dans les redevances payées à son gérant ne peuvent être déduits.

B ≡ Usufruit – dépenses relatives à la mise à disposition de la partie privée d'un immeuble – théorie de la rémunération

Anvers, 18 janvier 2022, n° 2020/AR/1364, *F.J.F.*, n° 2023/228 et voy. notamment à ce sujet : C. Buysse, « Sociétés et "habitations" : le chiffre d'affaires comme baromètre ? », *Le Fiscologue*, n° 1746, 13 mai 2022, p. 6.

La précédente *Chronique* faisait état de la controverse relative à la théorie de la rémunération dans le cadre des opérations de démembrement de la propriété. Une large section de la présente *Chronique* est consacrée à cette épineuse question (voy. *infra*). Nous y renvoyons dès lors le lecteur.

Une décision mérite néanmoins d'être ici soulignée. Cette affaire portait sur une société de médecins qui avait acquis la pleine propriété d'un bâtiment à 99 %. La société utilisait elle-même le bâtiment à raison de 20 % (son siège social – et donc le cabinet médical – y est établi) ; elle avait mis les 80 % restants à la disposition de son (seul) gérant (et médecin) à des fins privées.

La cour d'appel d'Anvers a constaté qu'il était établi que le dirigeant de la société avait été la seule personne à avoir effectivement accompli des services pour la contribuable en tant que neurochirurgien et gérant au cours des exercices d'imposition concernés. Par conséquent, le chiffre d'affaires réalisé était directement et exclusivement le résultat des prestations de son dirigeant d'entreprise. Le fait que le chiffre d'affaires (honoraires) avait augmenté régulièrement au cours des années successives indiquait une augmentation des prestations fournies par le dirigeant.

Dans son appréciation, la cour a souligné, entre autres, que le mode (en nature ou en espèces) et le montant de la rémunération des services réels, pour autant qu'ils ne soient pas excessifs, constituaient une décision autonome de l'entreprise dont la cour et l'administration ne sont pas habilitées à apprécier l'opportunité.

La cour a encore ajouté que la nécessité économique d'une rémunération supplémentaire sous la forme de la mise à disposition d'une résidence privée ne doit pas être prouvée, car cela reviendrait à une évaluation d'opportunité prohibée.

Par conséquent, la cour a décidé que la mise à disposition de la résidence privée fait partie de la politique de rémunération de la contribuable et constitue par conséquent une dépense déductible pour celle-ci.

§ 3 Extinction du droit

A ≡ Usufruit – travaux réalisés par l'usufruitier – grosses réparations – extinction du droit d'usufruit – absence d'indemnisation par le nu-propriétaire

Liège, 10 décembre 2021, R.G. n° 2020/RG/241, *F.J.F.*, 2022/190.

Dans cet arrêt, la cour d'appel de Liège a constaté que l'usufruitier avait procédé à la transformation d'une maison familiale en six appartements individuels (chacun doté de sa cuisine, de sa salle de bains et d'une nouvelle installation électrique), destinés à la location, ce qui implique une modification de la substance de la chose. De plus, le coût des travaux était largement supérieur au prix d'acquisition du bien. Elle estime donc que les travaux ne peuvent être considérés comme des « améliorations » et que l'absence d'indemnisation des travaux en fin de droit constitue un avantage de toute nature dans le chef du nu-propriétaire.

B ≡ Usufruit – achat scindé – extinction du droit d'usufruit – absence d'indemnisation par le nu-propriétaire

Décision anticipée, 21 juin 2022, n° 2022.0395.

Afin de loger dans une même société tout ce qui est relatif à l'activité des dirigeants d'entreprise et de faciliter le financement de l'acquisition d'un immeuble, les demandeurs ont constitué une société par le biais de laquelle ils souhaitent exercer leur activité et acquérir ledit immeuble en nue-propriété par les demandeurs en personnes physiques, et en usufruit par la société.

Le Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA ») est notamment invité à se prononcer quant à l'octroi ou non d'un avantage de toute nature dans le chef du nu-propriétaire étant entendu que la convention prévoit qu'aucune indemnisation ne sera due par ce dernier. Le SDA constate qu'en application de l'article 3.150 du Code civil, un état des lieux (inventaire) du bien immobilier sera réalisé au moment de la prise de cours de l'usufruit ainsi qu'à son terme et qu'aucuns travaux, améliorations ou autres constructions ne sont envisagés. En outre, il relève que « pendant la durée de l'usufruit, l'usufruitier et les nus-propriétaires se comporteront en toute hypothèse de manière indépendante par rapport à des travaux éventuels. Ainsi, la société n'entreprendra que les travaux qui représenteront un intérêt économique dans son chef et que toute autre société (tierce par rapport aux nus-propriétaires) aurait entrepris dans les mêmes circonstances. Plus généralement, la société se comportera comme le ferait tout autre usufruitier tiers vis-à-vis des nus-propriétaires.

Dans ce contexte, si au cours d'une des cinq dernières années avant la fin de l'usufruit, des travaux normalement à charge de l'usufruitier devaient être effectués, ceux-ci devront être supportés proportionnellement par l'usufruitier et les nus-propriétaires en fonction de la valeur respective de l'usufruit/nue-propriété par rapport à la valeur de la pleine propriété au moment où les travaux en question seraient réalisés. La valeur de l'usufruit/nue-propriété sera déterminée par référence à la méthode utilisée par les parties pour déterminer la valeur de l'usufruit/nue-propriété dans le cadre de la présente constitution. Ceci signifie dès lors

que, dans l'hypothèse où à l'approche du terme des ... ans, des travaux s'avéreraient nécessaires, le coût serait principalement supporté par les nus-propriétaires ».

Par conséquent, le SDA décide qu'« eu égard à la détermination correcte de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété à l'origine (valeur réelle) basée sur des critères objectifs, le transfert du droit d'usufruit n'entraîne aucun avantage de toute nature imposable ni avantage anormal ou bénévole en vertu des articles 26 et 32, alinéa 2, 2° du CIR92 ».

Section 5
Le prêt hypothécaire

Xavier THIEBAUT

Sous-section 1
Bibliographie, nouveautés législatives et réglementaires

§ 1 Prêt hypothécaire – Sixième réforme de l'État – Habitation propre – Doctrine

C. Buysse, « Fin du bonus logement (particuliers) et du Cr. I sur le Pr. I. (personnes morales) », *Le Fiscologue*, n° 1634, 29 novembre 2019, pp. 3-6.

M. Petit, « Décret-programme flamand du 20 décembre 2019 : suppression du bonus-logement et diminution des taux du droit de vente », *Droits d'enregistrement*, n° 1/2020, pp. 11-14.

M. Petit, « Fin du bonus-logement et nouvelle baisse des taux du droit de vente en Région flamande », *Act. fisc.*, n° 2020/8, pp. 1-4.

§ 2 Prêt hypothécaire – Sixième réforme de l'État – Habitation propre – Législation et circulaires

L'administration fiscale a pris l'habitude de publier chaque année une circulaire pour chacune des trois régions, qui résume l'état de la législation afférente aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires. Ces circulaires peuvent être consultées sur le site www.fisconet.be.

A ≡ Région wallonne

Circulaire 2020/C/69 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région wallonne.

Circulaire 2021/C/76 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région wallonne.

Circulaire 2022/C/52 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région wallonne.

Circulaire 2023/C/31 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région wallonne.

Circulaire 2024/C/26 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région wallonne.

B ≡ Région Bruxelles-Capitale

Circulaire 2020/C/71 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région de Bruxelles-Capitale.

Circulaire 2021/C/75 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région de Bruxelles-Capitale.

Circulaire 2022/C/50 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région de Bruxelles-Capitale.

Circulaire 2023/C/30 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région de Bruxelles-Capitale.

Circulaire 2024/C/24 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région de Bruxelles-Capitale.

C ≡ Région flamande

Le législateur flamand a procédé à la suppression du bonus-logement intégré pour les emprunts hypothécaires conclus à partir du 1er janvier 2020[257].

Circulaire 2020/C/70 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région flamande.

Circulaire 2021/C/77 concernant les avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région flamande.

Circulaire 2022/C/51 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région flamande.

Circulaire 2023/C/32 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région flamande.

Circulaire 2024/C/25 relative aux avantages fiscaux pour les emprunts hypothécaires en Région flamande.

257 Articles 36 et 37 du décret-programme flamand du 20 décembre 2019 du budget 2020, *M.B.*, 30 décembre 2019, p. 119.076.

Circulaire 2020/C/36 du 28 février 2020 relative à l'ajustement de la réduction d'impôt flamande pour des titres-services et des chèques-travail de proximité et à la modification des réductions d'impôt flamandes pour l'habitation propre.

Circulaire n° 2021/C/31 relative à la prolongation de la durée d'emprunts hypothécaires dans le cadre de la pandémie du COVID-19 – Région flamande.

Circulaire 2023/C/88 du 13 novembre 2023 relative à la fiction flamande en cas de transfert d'hypothèque avec substitution d'immeubles.

Sous-section 2
Examen de la jurisprudence

§ 1 Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Droit d'habitation réservé au vendeur – Cohabitation entre vendeurs et acheteur

Gand, 1er octobre 2019, n° 2018/AR/1418, disponible sur : www.monkey.be

Les parents vendent leur habitation à leur fils, sous réserve d'un droit d'habitation qu'ils conservent. L'achat par le fils a été financé par un prêt hypothécaire. Le fils occupe l'habitation avec ses parents. Le droit d'habitation que les parents se sont réservé ne fait pas obstacle à ce que l'habitation puisse bien être considérée, dans le chef du fils, comme son habitation propre pour l'ancienne déduction pour habitation propre et unique (art. 104, 9°, 115 et 116 du CIR).

§ 2 Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Droit de jouissance précaire par le contribuable cohabitant légal

Civ. Liège (div. Liège), 21e ch., 2 février 2021, n° 19/4080/A, *R.G.C.F.*, 2021/5, pp. 396-398

Pour pouvoir prétendre à la réduction d'impôt pour bonus logement, le contribuable doit démontrer que l'habitation lui est propre (art. 145/37, alinéa 2 du C.I.R.). La notion d'habitation propre est définie à l'article 5/5, §°4, alinéa 2, de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989. Constitue notamment une habitation propre, l'habitation que le contribuable, en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier, occupe personnellement pendant la période imposable. En l'espèce les contribuables sont cohabitants légaux. Ils occupent une maison qui est la propriété de l'un d'eux. Ils ont contracté un prêt destiné à des travaux de transformation à l'immeuble. C'est à bon droit, estime le tribunal, que le fisc a écarté la réduction d'impôt dans le chef du contribuable qui n'est pas propriétaire de l'immeuble, ni titulaire d'un droit réel d'habitation, ni même possesseur dès lors qu'il ne dispose que d'un simple droit précaire de jouissance.

§ 3 Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Inoccupation pour des raisons sociales – Paiement de l'emprunt par l'ex-concubin

Civ. Liège (div. Liège), 21e ch., 7 décembre 2023, n° 21/4098/A, *F.J.F.*, n° 2024/157

Le litige soumis au tribunal de première instance de Liège porte, d'une part, sur le traitement fiscal de deux immeubles d'habitation dont la contribuable est propriétaire pour moitié mais qu'elle n'occupe pas à la suite de ses deux séparations consécutives ainsi que, d'autre part, sur les conditions d'octroi du « bonus-logement ».

Concernant la première question et se fondant sur l'article 12, § 3, du C.I.R. et l'article 5/5 de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, ainsi que sur le commentaire administratif de l'article 16 du C.I.R. (aujourd'hui abrogé et qui concernait la déduction pour habitation), le tribunal estime, compte tenu des circonstances de l'espèce (souhait de ne pas mettre son ancien compagnon en difficulté, nouveau mode de vie alternatif en raison de la mésentente au sein de la famille recomposée, etc.), que la contribuable se trouve dans l'impossibilité d'occuper personnellement un des deux immeubles pour des « raisons sociales » et que partant, le revenu cadastral de l'immeuble en question ne doit pas être déclaré ni imposé à l'impôt des personnes physiques.

Concernant la seconde question, le tribunal constate que la contribuable ne procède plus personnellement au remboursement de l'emprunt puisque, d'un commun accord, il a été convenu que la contribuable payerait le loyer de son appartement tandis que son ex-conjoint payerait l'emprunt hypothécaire. La contribuable ne produit par ailleurs pas l'arrêt de la cour d'appel qui s'est prononcé sur les décomptes entre concubins. De plus, l'immeuble en question n'est pas son habitation unique puisqu'elle est également copropriétaire d'un autre immeuble avec son premier conjoint. Compte tenu de ces éléments, le tribunal confirme que la contribuable ne réunit pas les conditions légales pour l'octroi du « bonus-logement » (art. 7, § 1er, 1°, a), art. 11, art. 145/37 et art. 145/38 C.I.R.).

§ 4 Prêt hypothécaire – Réduction d'impôt pour habitation – Habitation propre – Habitation unique – Exceptions – Entraves légales ou contractuelles – Occupation partielle par un ménage distinct

Civ. Liège (div. Liège), 21e ch., 20 janvier 2022, n° 20/4581/A, *F.J.F.*, n° 2023/69

Le litige soumis au tribunal concerne l'application du « chèque-habitat » wallon, à savoir la réduction d'impôt pour les dépenses relatives à l'acquisition de l'habitation propre.

La contribuable revendique l'application de ce régime à l'égard de l'immeuble qu'elle a acquis en indivision en 2017 grâce à un emprunt hypothécaire. L'administration fiscale rejette, quant à elle, le bénéfice de cet avantage fiscal, à défaut pour l'habitation propre en cause d'être l'habitation « unique » au 31 décembre de l'année de la conclusion de l'emprunt.

En principe, le contribuable ne doit effectivement être propriétaire que d'une seule habitation pour pouvoir bénéficier de cette réduction d'impôt. Toutefois, conformément à l'article 145/46*quater*, alinéa 2, 4°, b), du C.I.R., il n'est pas tenu compte des autres habitations dont le contribuable démontrerait qu'il lui est impossible de les occuper en raison d'entraves légales ou contractuelles.

En l'espèce, la contribuable occupe personnellement l'immeuble litigieux et y réside effectivement avec sa famille, sous réserve d'un petit appartement occupé par un ménage distinct. L'acquisition de l'immeuble s'est faite alors que les locataires occupaient déjà ce petit appartement et que l'attribution d'une matrice cadastrale distincte avait déjà eu lieu du temps du précédent propriétaire. La contribuable a donc acquis l'immeuble en question tel quel et a été tenue de maintenir dans les lieux les locataires dont le bail lui était opposable. Il s'agit d'une « entrave légale » au sens de l'article 145/46*quater*, alinéa 2, 4°, b), du C.I.R.

Au demeurant, le petit appartement en cause, occupé par des tiers, représente à peine un quart des revenus cadastraux cumulés pour l'ensemble de la propriété acquise. L'attribution d'un revenu cadastral distinct à cet appartement n'enlève rien au fait que l'immeuble litigieux constitue un tout indivisible qui n'est pas destiné à être vendu par parties. L'habitation n'a en effet pas été spécialement aménagée ou transformée pour former plusieurs unités d'habitation nettement distinctes les unes des autres. Les « appartements » font partie intégrante de la superficie d'habitation totale de l'immeuble. Par voie de conséquence, au regard des constats effectués (une seule porte d'entrée principale, cloison coulissante dérisoire et amovible pour séparer l'appartement du reste, date de construction identique, etc.), si la contribuable n'avait pas été tenue légalement de maintenir le locataire dans les lieux loués, elle aurait pu affecter le petit « appartement » totalement à son habitation.

Partant, le tribunal conclut que la contribuable démontre pouvoir bénéficier du régime légal du chèque habitat et ordonne le dégrèvement des cotisations litigieuses.

Section 6
L'immobilier « papier » – certificats immobiliers et actions de sociétés immobilières réglementées

Xavier GÉRARD et Benoît NIBELLE

Sous-section 1
Préambule

1. « *Le Belge a une brique dans le ventre* ». Une expression qui n'a jamais été démentie.

Lorsqu'on parle d'investissement immobilier, c'est l'immobilier-brique qui est le plus souvent envisagé.

Cependant, il existe de nombreuses alternatives « papiers » qui permettent un investissement immobilier davantage diversifié.

2. Immobilier-papier. L'immobilier-papier peut en effet répondre à différents objectifs et/ou avoir différents avantages selon les circonstances :

(i) regrouper des investisseurs pour acquérir un immeuble de grande taille et/ou de grande valeur,

(ii) investir dans plusieurs projets immobiliers pour assurer une diversification,

(iii) faciliter et professionnaliser la gestion des actifs immobiliers acquis,

(iv) faciliter la liquidité de l'investissement en permettant une cession des titres,

(v) et, cerise sur le gâteau, optimaliser les conséquences fiscales de l'investissement immobilier.

3. Formes de l'immobilier-papier. Traditionnellement, un investissement immobilier peut prendre différentes voies :

(i) un investissement direct de la personne physique ou de la société concernée dans l'immeuble visé,

(ii) la constitution d'une société qui va acquérir l'immeuble visé, la société pouvant alors se financer par fonds propres et/ou par des prêts, soit externes de type bancaires, soit « internes » de type avances actionnaires ou obligations,

(iii) l'acquisition de certificats immobiliers sur un immeuble ou un groupe d'immeubles donnés,

(iv) l'acquisition d'actions d'une société immobilière réglementée.

La Belgique connaît donc principalement deux formes de titrisation d'un patrimoine immobilier : (i) les certificats immobiliers et (ii) les sociétés immobilières réglementées, dénommées (« SIR »).

4. Avantages de la titrisation immobilière. Le succès de la titrisation immobilière s'explique par les remèdes qu'elle apporte à un certain nombre des inconvénients liés à la détention directe d'un immeuble.

Parmi ces inconvénients, citons les taux élevés des droits de mutation (droits d'enregistrement, TVA), le coût d'acquisition unitaire important d'un bien immobilier, les difficultés de gestion d'un tel bien ainsi que sa faible liquidité.

Dans le cadre de l'immobilier-papier, la cession des actions d'une SIR ou de certificats immobiliers n'entraîne, au contraire, pas la perception des droits de mutation étant donné que le bien immobilier est et reste la propriété de la SIR ou de la société émettrice des certificats immobiliers.

En outre, l'acquisition indirecte du bien immobilier se fera par un groupement d'investisseurs, ce qui permettra l'acquisition d'immeubles ayant une valeur plus importante.

Enfin, la gestion du bien immobilier sera effectuée par des professionnels et l'investisseur sera propriétaire d'un actif liquide qu'il pourra facilement vendre.

5. Les certificats immobiliers. Les certificats immobiliers sont des titres qui représentent les fonds prêtés par les porteurs des certificats à une société, laquelle les investira dans un placement immobilier.

Un certificat immobilier est un titre de créance qui donne à son détenteur le droit à une quote-part des revenus annuels et du produit de la cession du bien immobilier dont il a contribué à financer l'acquisition. À la différence d'une obligation dont le rendement et le montant remboursable sont fixés à l'avance, le certificat immobilier n'offre aucun rendement garanti et comporte une possibilité de plus-value et de moins-value.

Seule la société émettrice est et reste, juridiquement, propriétaire du bien immobilier. Le détenteur du certificat n'est donc titulaire, ni directement, ni indirectement, d'aucun droit réel sur l'immeuble. Il a un simple droit de créance sur l'émetteur.

Les certificats immobiliers s'apparentent, en fait, à des emprunts obligataires. Ils offrent au public ou à certains investisseurs la possibilité de participer au financement de l'acquisition ou de la construction d'un ou plusieurs immeubles, déterminés lors de leur émission.

En principe, avec les fonds reçus lors de l'émission des certificats, la société émettrice va acquérir ou construire un immeuble. Ensuite, elle va « rémunérer » les porteurs de certificats en leur versant un intérêt variable provenant de la majeure partie des revenus nets retirés de l'exploitation de l'immeuble (*a priori*, sa location) ainsi que la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble.

Généralement, les certificats immobiliers portent sur un immeuble ou sur un ensemble limité d'immeubles qui, conformément aux dispositions contractuelles, seront détenus pendant une durée limitée.

Les inconvénients des certificats immobiliers sont la faible répartition des risques et la difficulté de profiter d'éventuelles opportunités du marché pour vendre.

Les avantages ont trait à la possibilité pour l'investisseur d'identifier précisément et définitivement son investissement dont il connaît la durée probable.

6. La société immobilière réglementée. La SIR publique est une société d'investissement dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé et qui poursuit une stratégie visant à détenir des biens immobiliers pour une longue durée en vue de les mettre à disposition d'utilisateurs.

Elle est soumise à un cadre juridique relativement strict, lequel lui impose notamment une politique de placement diversifiée en vue d'assurer une répartition adéquate des risques en termes d'actifs immobiliers, un plafond de son taux d'endettement global, une obligation minimale de distribution du produit de ses activités et un reporting très important.

Un des grands avantages d'une SIR réside dans son régime fiscal dérogatoire qui lui assure, en pratique, une exonération de la majeure partie de ses revenus.

7. Différences entre le certificat immobilier et la société immobilière réglementée. Une des principales différences entre l'investissement en certificats immobiliers et celui en actions de SIR est que ce dernier permet une plus grande diversification des placements et, par conséquent, une meilleure répartition des risques.

Par ailleurs, la SIR peut vendre ses actifs au moment qu'elle juge opportun, ce qui lui permet de bénéficier des circonstances de marché favorables.

Enfin, il s'agit d'une société qui se développe au contraire de l'investissement financé par certificat immobilier qui reste figé.

Sur le plan financier, la valeur du certificat immobilier restera directement liée au rendement et à la valeur des immeubles concernés.

La valeur d'une action émise par une SIR sera principalement basée sur les valeurs immobilières mais, en tant que titre coté en bourse, sera aussi fortement influencée par les tendances des marchés financiers et, principalement, par les taux d'intérêts.

Sous-section 2
Les certificats immobiliers

§ 1 Principes

8. Définition. Les certificats immobiliers sont définis par la loi comme étant « les titres de créance incorporant des droits sur les revenus, produits et prix de réalisation d'un ou de plusieurs biens immobiliers déterminés lors de l'émission des certificats »[258].

9. Point de vue juridique. Seule la société émettrice est et reste propriétaire de l'immeuble concerné.

Le porteur du certificat n'est titulaire, ni directement, ni indirectement, d'aucun droit réel sur l'immeuble. Il a un simple droit de créance sur la société dont les montants et modalités sont fixés par les statuts des certificats immobiliers.

10. Exemple. La situation se présente traditionnellement comme suit :

Une société envisage d'acquérir un immeuble ou un groupe d'immeubles déterminés. Afin de financer cette acquisition, la société émet des certificats immobiliers. Le cas échéant, la société peut également financer une partie de l'acquisition par endettement bancaire.

Pendant la durée de détention de l'immeuble, la société déterminera les revenus et les charges de l'immeuble. Le montant net, sous déduction de la marge bénéficiaire de la société, sera distribué aux porteurs de certificats immobiliers. Juridiquement et fiscalement, ce montant se décomposera entre (i) un montant correspondant à un remboursement du

258 Loi du 11 juillet 2018 relative aux offres au public d'instruments de placement et aux admissions d'instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés, *M.B.*, 20 juillet 2018, art. 4, 7°.

montant initialement « apporté » dans le cadre de l'émission des certificats immobiliers ; généralement, ce montant correspond à l'amortissement des constructions acquises et (ii) le solde correspondant à un revenu qualifié d'intérêt.

À l'échéance du certificat immobilier, l'immeuble est vendu. La société déterminera le solde distribuable aux porteurs de certificats immobiliers, à savoir le prix de cession sous déduction des charges. Le montant net, sous déduction de la marge bénéficiaire de la société, sera distribué aux porteurs de certificats immobiliers. Juridiquement et fiscalement, ce montant se décomposera entre (i) un montant correspondant au remboursement du solde du montant initialement « apporté » dans le cadre de l'émission des certificats immobiliers et (ii) le solde correspondant à un revenu qualifié d'intérêt.

§ 2 Aspects comptables et fiscaux

11. Principes. La société comptabilise l'acquisition de l'immeuble à l'actif en immobilisations corporelles en distinguant le terrain et les constructions. Le montant « apporté » par les certificats immobiliers constitue une dette financière.

12. Résultat comptable de la société émettrice. Tant qu'elle détient l'immeuble, le revenu de la société correspond à sa marge bénéficiaire.

En effet, les revenus immobiliers sont réduits à concurrence des charges de l'immeuble. En outre, la société déduit également l'amortissement des constructions (généralement 3,03 %), et la quote-part « intérêts » des sommes versées aux porteurs de certificats immobiliers.

Les certificats immobiliers sont donc (généralement) remboursés à concurrence de l'amortissement des constructions et le solde versé aux porteurs de certificats immobiliers est déductible en tant que charges d'intérêts.

13. Déductibilité fiscale de la quote-part « intérêts » – Première limitation. L'article 55 du C.I.R. prévoit une règle de limitation de déduction des intérêts en ces termes : « Les intérêts d'obligations, de prêts, de créances, de dépôts et d'autres titres constitutifs d'emprunts ne sont pris en considération à titre de frais professionnels que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant à :

1° pour les intérêts de prêts non-hypothécaires sans terme autres que ceux payés à des sociétés liées dans le cadre d'une convention-cadre de gestion centralisée de trésorerie d'un groupe visée à l'article 198, § 4, alinéa 5 : le taux d'intérêt pratiqué par les IFM, publié par la Banque nationale de Belgique, pour les prêts d'un montant inférieur ou égal à 1.000.000 euros avec taux variable et fixation initiale du taux d'une durée inférieure ou égale à un an, octroyés aux sociétés non financières, conclus au mois de novembre de l'année civile précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent, augmenté de 2,5 % ;

2° pour les intérêts autres que ceux visés au 1° : le taux d'intérêt pratiqué sur le marché, compte tenu des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à

l'opération, et notamment de la situation financière du débiteur et de la durée du prêt ».

Toutefois, l'article 56, § 2, 1°, du CI.R. supprime la limitation précitée pour les sommes payées « en raison d'obligations émises publiquement et d'autres titres analogues constitutifs d'emprunts ».

Les certificats immobiliers constituent des titres analogues à des obligations au sens de l'article 2, § 1er, 8°, du C.I.R. (voy. n° 19), ils peuvent bénéficier de l'exception inscrite à l'article 56, § 2, 1°, du C.I.R. rendant la limitation de l'article 55 du C.I.R. inapplicable.

14. Déductibilité fiscale de la quote-part « intérêts » – Deuxième limitation. L'article 198, § 1er, 11° et 11°/1, du C.I.R. organise une limitation des intérêts déductibles en présence d'une règle dite de « sous-capitalisation ». Ainsi, ne sont pas déductibles « les intérêts d'emprunts [...], dans la mesure de ce dépassement [...], [qui] excède cinq fois la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période ».

Cette limitation s'applique aux intérêts payés ou attribués (i) lorsque le bénéficiaire effectif de ceux-ci n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, pour ces revenus, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui résultant des dispositions du droit commun applicables en Belgique et (ii) lorsque le bénéficiaire effectif de ceux-ci fait partie du même groupe des sociétés auquel appartient le débiteur.

Par ailleurs, ces dispositions prévoient que la limitation précitée n'est pas applicable notamment aux « obligations et autres titres analogues émis par appel public à l'épargne ».

15. Déductibilité fiscale de la quote-part « intérêts » – Troisième limitation. L'article 18, alinéa 1er, 4°, du C.I.R. organise une limitation des intérêts déductibles lorsque le porteur de certificats immobiliers, personne physique, est également actionnaire de la société émettrice desdits titres et que le ratio « *debt/equity* » de 1:1 est atteint. Plus techniquement, les intérêts sont assimilés à des dividendes « lorsque le montant total des avances productives d'intérêts excède la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période ».

Par ailleurs, l'article 18, alinéa 8, 1°, du C.I.R. prévoit que la limitation précitée n'est pas applicable, notamment, aux « obligations et autres titres analogues émis par appel public à l'épargne ».

16. Déductibilité fiscale de la quote-part « intérêts » – Quatrième limitation. Par suite de la directive européenne « Anti-Tax Avoidance » (« ATAD »), la Belgique a également instauré une nouvelle limitation de la déduction des coûts de financement traduite à l'article 198/1 du C.I.R. sous la notion de « surcoûts d'emprunt ».

De manière très brève, le surcoût d'emprunt représente la différence positive entre tous les intérêts payés (et coûts économiquement similaires) et tous les intérêts reçus (et revenus économiquement similaires). La capacité de déduction d'intérêts de la société est limitée au montant le plus élevé entre, d'une part, trois millions d'euros et, d'autre part, trente pour cent de l'EBITDA « fiscal » de la société.

Alors que l'article 198/1, § 6, 15°, du C.I.R. précisait initialement que cette disposition n'était pas applicable à « une société, dont l'activité unique ou principale consiste à financer des biens immobiliers via l'émission de certificats immobiliers », cette exclusion a été abrogée[259], rendant la limitation applicable.

§ 3 Régime fiscal des sommes attribuées aux porteurs de certificats immobiliers

17. Remboursements en capital. Les remboursements du capital initial des certificats immobiliers ne sont pas imposables.

18. Autres attributions ou paiements : intérêts. Les autres montants versés aux porteurs de certificats immobiliers, quelle qu'en soit l'origine (revenus immobiliers ou plus-values immobilières), sont imposables au titre d'intérêts.

19. Qualification fiscale des certificats immobiliers. Pour l'application des impôts sur les revenus, les certificats immobiliers constituent des titres analogues aux obligations et bons de caisse[260], visés à l'article 2, § 1er, 8°, du C.I.R. qui définit les titres à revenus fixes.

20. Précompte mobilier : coupons ordinaires. En ce qui concerne la quote-part qualifiant de revenus d'intérêts, elle est passible du précompte mobilier au taux de 30 %, conformément à l'article 269, § 1er, 1°, du C.I.R.

Ces intérêts sont cependant susceptibles, aux conditions définies par le Roi, de bénéficier de la renonciation au précompte mobilier, lorsqu'ils trouvent leur origine dans les revenus récurrents issus de la mise à disposition du bien immobilier. Il s'agit des coupons dits « ordinaires » ou « périodiques ».

Une première renonciation concerne les revenus d'obligations faisant l'objet d'une inscription nominative chez l'émetteur et qui sont alloués ou attribués à des épargnants non-résidents (art. 107, § 2, 10°, A.R./C.I.R.), dans la mesure où la condition de permanence de détention et d'inscription nominative des titres sur toute la période à laquelle les revenus se rapportent (c'est-à-dire coupon à coupon) est respectée (art. 118, § 1er, A.R./C.I.R.).

Une deuxième renonciation, organisée par l'article 107, § 2, 8°, de l'A.R./C.I.R., concerne les bénéficiaires qui sont identifiés comme étant, soit des établissements financiers ou des entreprises y assimilées au sens de l'article 105, alinéa 1er, 1°, de l'A.R./C.I.R., soit des organismes paraétatiques de sécurité sociale ou des organismes y assimilés au sens de l'article 105, alinéa 1er, 2°, de l'A.R./C.I.R.

Une autre renonciation est visée par l'article 107, § 6, de l'A.R./C.I.R. et concerne les revenus d'obligations, de bons de caisse ou autres titres analogues, à condition que le débiteur

259 Par l'art. 5, 7°, de la loi du 20 décembre 2020, *M.B.*, 30 décembre 2020 (2e éd.), en vigueur le 31 décembre 2020 et applicable aux périodes imposables qui sont clôturées à partir de cette date.

260 Voy. Com. I.R., n° 2/23 ; *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1974-1975, n° 496/2, p. 2 ; Circulaire n° Ci.RH.715/576.149 (AFER 23/2008) du 7 juillet 2008, n° 11 ; Bruxelles, 31 janvier 2001, *F.J.F.*, 2001/169 ; Bruxelles, 3 octobre 2003, *T.F.R.*, 2004, p. 181 ; Cass., 12 mai 2005, R.G. n° F.04.0017.F ; Mons, 14 mai 2021, R.G. n° 2019/RG/900.

(l'émetteur des certificats immobiliers) et le bénéficiaire (le détenteur des certificats immobiliers) sont des sociétés associées au sens de l'article 105, 6°, b), de l'A.R./C.I.R.[261].

21. Précompte mobilier : coupon(s) de liquidation. La quote-part du (des) coupon(s) de liquidation qualifiant d'intérêts est également passible du précompte mobilier au taux de 30 %.

Conformément à l'article 266, alinéa 2, 3°, du C.I.R., il est interdit au Roi de renoncer à la perception du Pr. M pour ce qui concerne les attributions ou mises en paiement de revenus afférents, en tout ou partie, à la réalisation du bien immobilier sous-jacent, (c'est-à-dire pour le(s) coupon(s) dit(s) de « liquidation » des certificats immobiliers[262]). Cette interdiction s'applique aussi dans l'hypothèse où la société débitrice et la société bénéficiaire sont des sociétés associées.

Toute attribution d'intérêts qui est, même partiellement, afférente à la réalisation du bien immobilier sous-jacent, est d'office visée par l'exclusion de l'article 266, alinéa 2, 3°, du C.I.R.[263]. Dès lors, un coupon « mixte », comprenant tant des revenus périodiques que des revenus de liquidation, sera soumis au précompte mobilier pour la totalité des revenus qu'il comporte, quelle que soit leur source.

Dans l'hypothèse où le revenu mobilier issu de la réalisation du bien immobilier est alloué aux porteurs de certificats immobiliers en plusieurs tranches, et est dès lors compris dans plusieurs coupons, toutes ces attributions sont alors visées par la restriction posée à l'article 266, alinéa 2, 3°, du C.I.R.

22. Précompte mobilier : imputation. Conformément à l'article 276 du C.I.R., le précompte mobilier est imputable lorsqu'il ne revêt pas un caractère libératoire ou définitif[264].

Néanmoins, conformément à l'article 280, alinéa 3, du C.I.R., le précompte mobilier retenu sur les revenus de certificats immobiliers afférents, en tout ou partie, à la réalisation du bien immobilier sous-jacent est imputable dans le chef du porteur de certificats immobiliers à l'échéance du coupon, au prorata de sa période de détention des titres, par rapport à la période comprise entre le jour de l'émission du certificat et le jour de l'attribution ou de la mise en paiement du (des) coupon(s) de liquidation.

Selon l'administration[265], cette mesure vise à entraver la manœuvre consistant pour un contribuable dans le chef duquel le précompte mobilier revêt un caractère libératoire ou définitif à céder ses certificats immobiliers à un contribuable pour lequel le précompte mobilier est

261 C'est-à-dire que soit une des deux sociétés détient une participation directe ou indirecte d'au moins 25 % dans le capital de l'autre pendant une période ininterrompue d'au moins un an, soit une société tierce établie dans l'Union européenne détient une participation directe ou indirecte d'au moins 25 % dans le capital de chacune des sociétés pendant une période ininterrompue d'au moins un an.

262 Circulaire n° Ci.RH.715/576.149 (AFER 23/2008) du 7 juillet 2008, n° 12.

263 *Ibid.*, n° 15.

264 Tel est le cas des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, à l'impôt des personnes physiques (pour les capitaux non affectés à l'exercice de l'activité professionnelle) ou à l'impôt des non-résidents (pour autant que les capitaux n'aient pas été affectés à l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique).

265 Circulaire n° Ci.RH.715/576.149 (AFER 23/2008) du 7 juillet 2008, n° 19.

imputable sur l'impôt et qui, jusqu'à l'adoption de l'article 280, alinéa 3, du C.I.R., postulait l'imputation de l'intégralité du précompte mobilier retenu.

Compte tenu de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 janvier 2006[266], cette disposition trouve à s'appliquer dans chaque situation où il apparaît que le certificat immobilier a fait l'objet d'un changement de propriétaire et a appartenu, à un moment quelconque de la période écoulée depuis son émission, à une personne pour qui le précompte mobilier est libératoire ou constitue l'impôt définitif.

23. Récapitulatif pour un porteur de certificats immobiliers assujetti à l'impôt des sociétés. Le régime fiscal est le suivant :

(i) la quote-part du coupon ayant trait au capital « apporté » n'est pas taxée (remboursement d'une créance) ;

(ii) la quote-part du coupon ayant trait aux intérêts fait l'objet d'une retenue à la source d'un précompte mobilier de 30 % (sauf renonciation éventuelle, à l'exception du coupon de liquidation) ;

(iii) la quote-part du coupon ayant trait aux intérêts est intégrée dans la base imposable de la société et est taxable au taux de 25 % (art. 215, C.I.R.) ;

(iv) le précompte mobilier retenu à la source est imputable sur l'impôt des sociétés, sous réserve d'une limitation de cette imputation en fonction de la période de détention du titre.

24. Récapitulatif pour un porteur de certificats immobiliers assujetti à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des personnes physiques. Le régime fiscal est le suivant (dans la mesure où les capitaux ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle par les assujettis à l'impôt des personnes physiques) :

(i) la quote-part du coupon ayant trait au capital « apporté » n'est pas taxée (remboursement d'une créance) ;

(ii) la quote-part du coupon ayant trait aux intérêts fait l'objet d'une retenue à la source d'un précompte mobilier de 30 %. Le précompte mobilier est définitif et libératoire.

25. Conclusion. Tant les revenus immobiliers que la plus-value éventuellement réalisée lors de la vente de l'immeuble visé subissent une imposition globale de :

(i) 30 % dans le chef des porteurs de certificats immobiliers personnes physiques résidentes belges ou assujettis à l'impôt des personnes morales ;

(ii) 25 % dans le chef des sociétés belges.

26. Régime fiscal avantageux. Ce régime reste fiscalement avantageux, notamment pour les personnes physiques et les assujettis à l'impôt des personnes morales, par rapport à un investissement traditionnel en capital dans une société immobilière « classique ».

266 C. const., 18 janvier 2006, n° 7/2006, *M.B.*, 1er février 2006.

En effet, en cas d'apport en capital, les revenus nets de l'immeuble subiront la charge fiscale suivante :

(i) imposition des revenus dans le chef de la société au taux de 25 %, après déduction des charges (en ce compris, l'amortissement des constructions) ;

(ii) imposition de la plus-value réalisée par la société au taux de 25 % ;

(iii) imposition des sommes distribuées dans le chef de l'actionnaire personne physique au taux de 30 % (20 % ou 15 % dans le cadre du régime VVPR*bis* – art. 269, § 2, C.I.R., voire 15 % ou 10 % en cas de constitution d'une cotisation spéciale de liquidation – art. 184*quater*, C.I.R.) ; à savoir, une imposition globale de 47,5 % pouvant être réduite jusqu'à 32,5 %.

Par ailleurs, l'émission de certificats immobiliers permet plus facilement de réaliser un remboursement partiel non imposable en cours de détention de l'immeuble.

Sous-section 3
Les sociétés immobilières règlementées

§ 1 Cadre légal et réglementaire

27. Introduction. Les sociétés immobilières réglementées (ou « SIR ») sont régies par la loi du 12 mai 2014[267] et par l'arrêté royal du 13 juillet 2014[268]. Ce cadre juridique organise un statut spécifique des SIR distinct de celui des organismes de placement collectif alternatifs régis par la loi du 19 avril 2014[269].

28. SIRP et SIRI. Une distinction est opérée entre les SIR dites « publiques » (ou « SIRP ») et les SIR dites « institutionnelles » (ou « SIRI »).

La première est une SIR « dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé et qui recueille ses moyens financiers, en Belgique ou à l'étranger, par la voie d'une offre publique d'actions » (L. 12 mai 2014, art. 2, 2°).

La seconde est une SIR « qui se trouve sous le contrôle exclusif ou conjoint d'une société immobilière réglementée publique, qui recueille ses moyens financiers, en Belgique ou à l'étranger, exclusivement auprès d'investisseurs éligibles agissant pour leur compte propre, et dont les titres ne peuvent être acquis que par de tels investisseurs » (L. 12 mai 2014, art. 2, 3°). Un investisseur éligible est celui défini à l'article 3, 31°, de la loi du 19 avril 2014[270].

267 Loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées, *M.B.*, 30 juin 2014.

268 A.R. du 13 juillet 2014 relatif aux sociétés immobilières réglementées, *M.B.*, 16 juillet 2014.

269 Loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, *M.B.*, 17 juin 2014.

270 Il s'agit de personnes morales qui sont, soit éligibles « par nature » en leur qualité d'investisseurs professionnels, soit éligibles « par élection » en vertu de l'arrêté royal du 26 septembre 2006 portant extension de la notion d'investisseurs qualifiés et de la notion d'investisseurs institutionnels ou professionnels (*M.B.*, 6 octobre 2006).

Seule la SIRP fait l'objet de la présente contribution puisqu'il s'agit du véhicule ouvert à tout investisseur. Par facilité, l'appellation « SIR » sera utilisée, sauf lorsque la précision s'avère nécessaire.

29. Forme juridique. La SIR doit avoir la forme d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions (L. 12 mai 2014, art. 11, § 4). Cette deuxième forme légale ayant été supprimée dans le Code des sociétés et des associations, seule la forme légale de la société anonyme subsiste.

30. Capital. Son capital ne peut être inférieur à 1.200.000 euros et doit être entièrement libéré (L. 12 mai 2014, art. 11, § 2).

31. Activités autorisées. La SIR exerce de manière exclusive une activité consistant à « mettre, directement ou par le biais d'une société dans laquelle elle détient une participation [...] des immeubles à la disposition d'utilisateurs » (L. 12 mai 2014, art. 4, § 1er, al. 1er, a).

La notion de « biens immobiliers » est spécialement définie à l'article 2, 5°, de la loi du 12 mai 2014. Cela couvre notamment les immeubles au sens des articles 3.47 et 3.49 du Code civil ainsi que les droits réels sur des immeubles (à l'exception des immeubles de nature forestière, agricole ou minière), les actions ou parts émises par des sociétés immobilières dont le capital est détenu directement ou indirectement à plus de 25 % par la SIR concernée, les droits d'options sur des biens immobiliers, les actions de SIRP ou de SIRI dont le capital est détenu directement ou indirectement à plus de 25 % par la SIR concernée, ou encore les droits découlant de contrats donnant un ou plusieurs biens en location-financement à la SIR ou conférant d'autres droits d'usage analogues.

Par ailleurs, la notion de « biens immeubles » s'applique également, mais pour autant que la juste valeur de ces actifs ne dépasse pas 20 % de l'actif consolidé de la SIR (L. 12 mai 2014, art. 7, b), notamment aux actions de SICAFI publiques ou institutionnelles, aux parts d'organismes de placement collectif immobiliers, aux actions ou parts de Real Estate Investment Trusts, aux certificats immobiliers et aux parts de fonds d'investissement immobilier spécialisés (L. 12 mai 2014, art. 4, § 1er, al. 1er, b).

En outre, dans le cadre de la mise à disposition d'immeubles, la SIR peut, notamment, exercer toutes activités liées à la construction, l'aménagement, la rénovation, le développement, l'acquisition, la cession, la gestion et l'exploitation d'immeubles (L. 12 mai 2014, art. 4, § 1er, al. 2).

Dans le cadre de son activité, la SIR poursuit une stratégie visant à détenir ses biens immobiliers pour une longue durée, et dans une optique de gestion active consistant en particulier à effectuer en propre le développement et la gestion au jour le jour d'immeubles, ainsi que l'offre de services complémentaires à la mise à disposition des immeubles concernés (L. 12 mai 2014, art. 4, § 2).

Les actifs de la SIR doivent être diversifiés de façon à assurer une répartition adéquate des risques en termes d'investissements immobiliers, par région géographique et par catégorie d'utilisateur ou locataire (L. 12 mai 2014, art. 29). Ainsi, dans le cadre de cette obligation de diversification, une SIR ne peut se livrer à une opération qui aurait pour effet que plus de

20 % de ses actifs consolidés soient placés dans des biens immobiliers (ou des actifs détenus dans le cadre de ses activités autorisées) qui forment un seul ensemble d'actifs (L. 12 mai 2014, art. 30, § 1er).

Il est à noter qu'à titre accessoire ou temporaire, et sous certaines conditions, une SIR peut effectuer des placements en valeurs mobilières ne constituant pas des biens immobiliers et détenir des liquidités non affectées (L. 12 mai 2014, art. 7, al. 1er, a).

32. Endettement. L'endettement global d'une SIR est limité à 65 % du total de ses actifs (L. 12 mai 2014, art. 45, al. 1er, 1°).

33. Obligation de distribution. La SIR a une obligation en matière d'affectation du résultat, qui consiste en ce qu'au moins 80 % de la somme du résultat corrigé et des plus-values nettes sur réalisation de biens immobiliers (non exonérées de l'obligation de distribution) doivent obligatoirement être distribués (L. 12 mai 2014, art. 45). La diminution de l'endettement au cours de l'exercice peut toutefois être soustraite du montant à distribuer.

34. Agrément. Toute société qui veut opérer sous le statut de SIRP est tenue de solliciter un agrément auprès de l'Autorité des services et marchés financiers ou « FSMA » (L. 12 mai 2014, art. 9 et s.).

35. Experts immobiliers. La SIR doit désigner un ou plusieurs experts immobiliers indépendants, chargés de l'évaluation, dans son chef et celui de ses filiales, notamment, des immeubles et droits réels sur immeubles, des droits d'option sur immeubles ainsi que les immeubles sur lesquels portent ces droits et des droits découlant de contrats donnant un ou plusieurs biens en location-financement immobilière à la SIR ou à ses filiales, ainsi que les immeubles sous-jacents (L. 12 mai 2014, art. 24, § 1er).

Ces évaluations lient la SIR pour l'établissement de ses comptes annuels statutaires et consolidés (L. 12 mai 2014, art. 47, § 1er, al. 2).

36. Administration. Les membres de l'organe d'administration des SIR, les personnes chargées de la direction effective et les responsables des fonctions de contrôle indépendantes sont exclusivement des personnes physiques (L. 12 mai 2014, art. 14, § 1er). La direction effective doit être confiée à deux personnes physiques au moins (L. 12 mai 2014, art. 14, § 3).

Cela étant, une SIR peut adopter la forme d'une société anonyme administrée par un administrateur unique, qui doit être une société anonyme administrée par un organe collégial (L. 12 mai 2014, art. 14, § 2 *jo.* C.S.A., art. 7:101, § 1er, al. 2).

§ 2 Régime comptable

37. Introduction. Les SIR établissent leurs comptes statutaires en appliquant les normes IFRS approuvées à la date de clôture de leur bilan (A.R. 13 juillet 2014, art. 11, § 1er), selon les schémas figurant en annexe de l'arrêté royal du 13 juillet 2014 (tant pour les comptes statutaires que les comptes consolidés).

L'application des normes IFRS aux comptes statutaires des SIR est motivée par le souci d'assurer la comparabilité de l'information financière entre les SIRI pour les investisseurs. En outre, les normes IFRS sont les plus appropriées pour les SIR, dont le patrimoine immobilier doit être évalué à sa valeur de marché[271].

38. Méthode de valorisation des biens immobiliers utilisés par les SIR. L'expert immobilier joue un rôle central dans l'évaluation du patrimoine immobilier de la SIR.

À la fin de chaque exercice, il évalue les biens immobiliers de la SIR (L. 12 mai 2013, art. 47, § 1er) et, trimestriellement, il procède à la mise à jour de cette évaluation en fonction de l'évolution du marché et des caractéristiques spécifiques des biens immobiliers (L. 12 mai 2013, art. 47, § 2).

L'expert évalue les biens immobiliers sur la base de leur juste valeur au sens de l'IAS 40, à savoir le prix de cession entre deux parties indépendantes, étant entendu que les frais d'acquisition sont réduits à 2,5 % pour les opérations d'au moins 2.500.000 euros conformément à une analyse globale des frais supportés en Belgique. Il s'agit donc du montant qu'un investisseur est prêt à payer pour acquérir l'immeuble. Cette valeur est indépendante des droits de mutation qui seront dus sur la transaction de vente ou d'achat. Par conséquent, si la SIR vend un immeuble par le biais d'une vente, les droits de mutation devront être déduits de cette valeur pour obtenir le montant perçu par le vendeur.

39. Norme IAS 40[272]**.** Cette norme prescrit le traitement comptable des immeubles de placement[273]. La valorisation des biens immobiliers de la SIR entre donc dans son champ d'application.

La norme IAS 40 autorise les entreprises à choisir entre le modèle de la juste valeur et celui du coût[274] pour évaluer les immeubles de placement. Seul le premier de ces modèles est *a priori* applicable aux SIR.

En résumé, le modèle de valorisation contenu dans la norme IAS 40 est le suivant :

(i) évaluation initiale[275] : l'immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût, en ce compris les coûts de transaction. Ce coût comprend aussi les dépenses directement attribuables à l'acquisition de l'immeuble, par exemple les honoraires juridiques, les droits de mutation, etc. ;

271 L. 12 mai 2013, art. 47, § 2 : cette disposition impose que l'expert actualise, à la fin de chacun des trois premiers trimestres de l'exercice, la détermination de la juste valeur des biens immobiliers et détenus par la SIR et par ses filiales, en fonction de l'évolution du marché et des caractéristiques spécifiques des biens immobiliers concernés.

272 *J.O.U.E.* du 13 octobre 2003.

273 La norme IAS 40 (§ 4) définit un immeuble de placement comme « un bien immobilier (terrain ou bâtiment – ou partie d'un bâtiment – ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour : (a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou (b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire ».

274 Dans ce modèle, les immeubles de placement doivent être évalués à leur coût amorti (diminué du cumul de toutes pertes de valeur).

275 IAS 40, §§ 17-21.

(ii) évaluations postérieures à l'évaluation initiale : l'entreprise qui choisit comme méthode comptable le modèle de la juste valeur doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement, sauf cas exceptionnels[276]. La juste valeur est une valeur consensuelle puisqu'elle correspond au meilleur prix pouvant être raisonnablement obtenu par le vendeur et au prix le plus avantageux pouvant être raisonnablement obtenu par l'acheteur. Elle correspond habituellement à la valeur de marché, c'est-à-dire au prix le plus probable pouvant être obtenu sur le marché à la date de la clôture de l'exercice[277].

La juste valeur doit être évaluée sur la base de la détention prolongée de l'immeuble, sans tenir compte d'une éventuelle vente à intervenir.

40. Comptabilisation des immeubles par la SIR. La SIR comptabilise ses immeubles à leur juste valeur (norme IAS 40). Cette valeur correspond à la valeur de marché à laquelle une décote est appliquée pour tenir compte des droits de mutation dus sur le transfert de l'immeuble.

Cette décote est actuellement déterminée de la manière suivante, sur la base d'estimations réalisées par les experts immobiliers indépendants qui effectuent la valorisation périodique des biens immobiliers des SIR :

(i) pour les transactions portant sur des immeubles localisés en Belgique d'une valeur globale inférieure à 2.500.000 euros, il y a lieu de tenir compte des droits de mutation de 12 % ou 12,5 % selon la région où ces immeubles sont situés ;

(ii) pour les transactions portant sur des immeubles d'une valeur globale supérieure à 2.500.000 euros, les experts ont évalué la moyenne pondérée des droits de mutation à 2,5 %. Ce pourcentage sera revu annuellement et adapté si nécessaire par seuils de 0,5 %.

La moyenne pondérée a été établie sur la base d'un échantillon représentatif des transactions intervenues dans le marché durant les années 2002 à 2005 et totalisant 6 milliards d'euros. Elle tient compte de l'éventail des modalités de transfert de propriété utilisées en Belgique (ventes « classiques » (droits de mutation de 12 % ou 12,5 %), vente sous le régime « marchand de biens » (droits de mutation de 5 % ou 8 %), apport en nature (droits de mutation de 0 %), vente des actions d'une société immobilière (absence de droits de mutation), etc.).

276 Ces cas exceptionnels sont ceux où l'entreprise ne peut déterminer la juste valeur de l'immeuble de placement de façon fiable et continue parce que des transactions comparables sur le marché sont peu fréquentes et que l'on ne dispose pas d'autres estimations de la juste valeur. Dans ces cas, uniquement, l'entreprise doit évaluer l'immeuble de placement en utilisant le traitement de référence de IAS 16, Immobilisations corporelles.

277 IAS 40, § 29.

§ 3 Régime fiscal

A ≡ Opérations courantes

41. Impôt des sociétés. La SIR est soumise à l'impôt des sociétés au taux normal (25 %) mais sur une base imposable limitée (art. 185*bis*, C.I.R.).

La base imposable des SIR se compose du montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts et que des surcoûts d'emprunt visés à l'article 198/1 du C.I.R. qui ne sont pas non plus considérés comme des frais professionnels, sans préjudice toutefois de leur assujettissement à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 du C.I.R.

L'impôt des sociétés ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard y afférents ne sont pas considérés comme des frais professionnels déductibles et sont donc, en principe, compris dans la base imposable des SIR (art. 198, § 1er, 1° et 3°, C.I.R.). L'incorporation de l'impôt des sociétés dans la base imposable des SICAFI entraîne un effet « boule de neige » étonnant.

Les SIR sont également soumises à la cotisation distincte de 50 % ou 100 % applicable sur les dépenses visées à l'article 57 du C.I.R., qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif, sur les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et sur les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°, du C.I.R. (art. 219, C.I.R.).

En pratique, les SIR ne sont donc pas imposables sur leurs revenus, à savoir, leurs loyers, les plus-values réalisées ou constatées sur leurs immeubles, les dividendes perçus, les plus-values sur actions, les revenus financiers, etc. En raison de cette limitation de la base imposable, les SIR ne supportent, en principe, qu'un impôt symbolique.

Cela correspond à l'objectif du législateur, qui était de créer un véhicule de placement en biens immobiliers qui, de fait, est « neutre » ou « transparent » d'un point de vue fiscal afin qu'il soit compétitif par rapport aux organismes étrangers similaires.

42. Précompte mobilier. L'article 185*bis*, § 2, du C.I.R. stipule que les dispositions de l'article 279 du C.I.R. ne sont pas applicables dans le chef des SIR en ce qui concerne les dividendes d'origine belge. Ainsi, le précompte mobilier retenu sur de tels dividendes n'est ni imputable, ni restituable pour les SIR.

43. Droits d'enregistrement. Tout apport de biens meubles est assujetti à un droit d'apport de 0 % (C.E., art. 115).

De même, tout apport de biens immeubles est assujetti à un droit d'apport de 0 %, sauf lorsqu'il s'agit de biens immeubles affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation et apportés par une personne physique (art. 115*bis*, C.E.). Dans ce cas, les droits de mutation de 12 % ou 12,5 % (selon la région dans laquelle se situe l'immeuble) sont applicables (art. 44, C.E.).

Les achats d'immeubles par une SIR restent soumis au droit de 12,5 % (12 % en Flandre) applicable sur le prix de vente avec pour minimum la valeur vénale du bien immobilier apporté (C.E., art. 46).

44. TVA. La SIR ne bénéficie pas d'un régime propre pour l'application de la TVA.

En vertu de l'article 44, § 3, 11°, c), du C.T.V.A., « la gestion [...] des sociétés immobilières réglementées publiques ou institutionnelles [...] » est exemptée de la TVA.

Cette exemption vise uniquement la gestion des SIR. Les opérations relatives à l'objet des placements de la SIR, c'est-à-dire les biens immobiliers, suivent leur régime fiscal propre au regard de la TVA[278].

Ainsi, la SIR peut aussi bien réaliser des opérations qui sont exemptées de la TVA (telle la location immobilière, sous réserve du régime de l'option) que des opérations qui y sont soumises (locations immobilières avec option TVA, locations-financements d'immeubles, constitution d'un droit réel démembré sur un bâtiment neuf, etc.).

Toutefois, le régime applicable aux SIR en matière de TVA contient une particularité : elles ne peuvent jamais agir en tant que promoteur immobilier ou constructeur professionnel (L. 12 mai 2013, art. 41). Par conséquent, la SIR a toujours l'obligation d'opter pour vendre un bâtiment neuf avec application de la TVA ou pour constituer un droit réel immobilier sous régime TVA (art. 8 C.T.V.A. ; A.R. n° 14).

B ≡ Agrément d'une société en tant que SIR

45. Exit tax. Eu égard au régime favorable applicable aux revenus encaissés par les SIR, celles-ci sont soumises à une imposition lors de leur agrément.

L'agrément est assimilé à une liquidation fiscale de la société (art. 210, § 1er, 5°, C.I.R.), rendant imposables les plus-values latentes constatées à cette occasion, ainsi que les réserves immunisées qui feraient l'objet d'un prélèvement (art. 208 et 209, C.I.R.).

L'impôt est toutefois perçu au taux réduit de 15 % (art. 217, al. 1er, 1°, 1er tiret, C.I.R.). Il est communément appelé « exit tax ».

46. Autres impôts. L'agrément n'a, en lui-même, aucune conséquence en matière de droits d'enregistrement ou de TVA.

C ≡ Apport d'immeubles à une SIR

47. Extension du régime de l'exit tax. Depuis la loi du 21 décembre 2022[279], l'article 217, alinéa 1er, 1°, 2e tiret, du C.I.R. précise que la plus-value réalisée à l'occasion de l'apport rémunéré exclusivement par des actions d'un bien immobilier dans une SIR est soumise à l'impôt des sociétés, dans le chef de l'apporteur assujetti à l'impôt des sociétés, au taux de l'« exit tax » de 15 %.

278 Réponse du ministre des Finances à la question n° 1510 de M. Delcroix du 27 novembre 1998.
279 Loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2022, art. 24.

D ≡ Absorption et scission impliquant une SIR

48. Principes. Les absorptions et scissions sont, d'un point de vue fiscal, assimilées à une liquidation impliquant également l'imposition des plus-values latentes ainsi que des réserves immunisées qui feraient l'objet d'un prélèvement (art. 210, § 1er, 1°, C.I.R.).

Il existe, en droit fiscal belge, sous certaines conditions, un régime d'exonération qui permet d'assurer la neutralité fiscale d'une absorption ou d'une scission (partielle) qui répond à des motifs économiques valables, c'est-à-dire que l'opération ne peut avoir comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales (art. 211, § 1er, al. 4 et 183*bis*, C.I.R.).

49. Opérations taxées pour les SIR. Toutefois, compte tenu du régime fiscal favorable qui s'applique aux revenus des SIR, les opérations d'absorption et de scission auxquelles elles participent ne peuvent bénéficier du régime d'exonération (art. 211, § 1er, dernier al., C.I.R.).

Comme en matière d'agrément, le taux d'imposition qui s'applique à la société absorbée ou scindée est limité à 15 % (art. 217, al. 1er, 1°, 1er tiret, C.I.R.).

50. Autres impôts. En matière de droits d'enregistrement et de TVA, l'absorption ou la scission est susceptible de bénéficier des exonérations visées par les articles 117 et 120, alinéa 3, du C.E. et les articles 11 et 18, § 3, du C.T.V.A.

E ≡ Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif

51. Principes. Les SIR sont assujetties à la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif (art. 201/20, 1°, C.D.T.D.).

Le tarif de la taxe est fixé à 0,0925 %. Il est toutefois fixé à 0,01 % dans la mesure où les moyens financiers de la SIR sont recueillis exclusivement auprès d'investisseurs institutionnels ou professionnels agissant pour leur propre compte, et dont les titres ne peuvent être acquis que par ces investisseurs (art. 201/22, C.D.T.D.).

§ 4 Régime fiscal des actionnaires de la société immobilière réglementée

A ≡ Actionnaires personnes physiques

52. Dividendes. Les dividendes distribués par une SIR sont soumis au précompte mobilier au taux normal de 30 % (art. 269, § 1er, 1°, C.I.R.). Le précompte mobilier constitue un impôt définitif et libératoire pour les actionnaires personnes physiques résidents en Belgique.

Le précompte mobilier est toutefois réduit à 15 % dans la mesure où au moins 80 % des biens immobiliers (au sens de l'article 2, 5°, de la loi du 12 mai 2014) sont investis directement ou indirectement par la SIR dans des biens immeubles situés dans un État membre de l'Espace économique européen et affectés ou destinés exclusivement ou principalement à des unités de soins et de logement adapté à des soins de santé.

En outre, l'article 106, § 7, de l'A.R./C.I.R. organise une renonciation à la perception du précompte mobilier sur les dividendes distribués par une SIR à des épargnants non-résidents[280].

Cette renonciation n'est toutefois pas applicable à la partie du revenu distribué qui provient de revenus de biens immobiliers belges et de dividendes que la SIR a recueillis elle-même d'une société résidente. Néanmoins, la renonciation trouve à s'appliquer si cette société résidente est elle-même une société visée par l'article 106, § 7, de l'A.R./C.I.R.[281] et que les dividendes qu'elle distribue à la SIR ne trouvent eux-mêmes pas leur origine dans des dividendes que cette société a reçus d'une société résidente ou dans des revenus de biens immobiliers belges.

53. Plus-values. Les plus-values réalisées sur des actions de SIR constituent, en général, des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé et sont, à ce titre, exonérées d'impôt en Belgique (art. 90, 9°, C.I.R.).

B ≡ Actionnaires sociétés belges

54. Dividendes. Eu égard à l'exonération des revenus de la SIR, la taxation est reportée sur ses actionnaires.

L'actionnaire société belge sera donc imposable, au taux normal, sur les dividendes reçus, sans application du régime des revenus définitivement taxés, dit régime « RDT » (art. 203, § 1er, 2°*bis*, C.I.R.).

Toutefois, le régime « RDT » trouve à s'appliquer aux dividendes distribués par les SIR pour tant et dans la mesure où ces revenus proviennent de dividendes qui répondent eux-mêmes aux conditions de déduction ou de plus-values qu'elles ont réalisées sur des actions ou parts susceptibles d'être exonérées en vertu de l'article 192, § 1er, du C.I.R. (art. 203, § 2, al. 2, C.I.R.).

Dans cette hypothèse, les conditions de participation minimale et de détention minimale ne trouvent pas à s'appliquer (art. 202, § 2, al. 3, 3°, C.I.R.).

55. Plus-values et moins-values. L'article 192, § 1er, du C.I.R. organise un mécanisme d'exonération des plus-values qui se calque sur le régime des RDT. Par conséquent, tout ou partie de la plus-value peut bénéficier du régime d'exonération dans la mesure où tout ou partie des revenus des actions de la SIR sont susceptibles de bénéficier du régime des RDT.

Les moins-values sur actions (tout comme les réductions de valeur actées) sont non déductibles fiscalement, à l'exception d'une éventuelle perte de capital à l'occasion d'une liquidation de la SIR (art. 198, § 1er, 7°, C.I.R.).

---

280 La notion d'« épargnants non-résidents » est définie par l'article 105, 5°, de l'A.R./C.I.R. et vise tout non-résident (personne physique ou société) qui n'a pas affecté ses capitaux à l'exercice d'une activité professionnelle en Belgique.

281 C'est-à-dire non seulement une SIR, mais également une société d'investissement visée aux articles 15 et 271/10 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, une société d'investissement visée aux articles 190, 195, 285, 288 et 298 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires ou un fonds européen d'investissement à long terme.

Section 7
Le choix de vie familiale

Frédérik FOGLI et Eva DELVAUX

Sous-section 1
Bibliographie générale

A. Culot *et al.*, *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023, 666 p.

J.-L. Davain, « Droit fiscal des personnes physiques », in *Recyclage de droit fiscal 2022 – Les principaux développements depuis le 1er janvier 2019*, U.L.B., 22 mars 2022.

J.-L. Davain, « Droit fiscal des personnes physiques », in *Recyclage de droit fiscal 2024 – Les principaux développements depuis le 1er janvier 2022*, U.L.B., 5 mars 2024.

B. Mariscal *et al.*, *L'impôt des personnes physiques*, coll. Les manuels pratiques, Limal, Anthemis, 2021.

J. Oprenyeszk, « L'impôt sur les revenus et la famille », in E.-J. Navez (éd.), *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, 842 p.

Sous-section 2
Formation et maintien de la cellule familiale

§ 1 Établissement de l'impôt

A ≡ Personne à charge – Impact fiscal – Rappel

La notion de « personne à charge » conditionne l'octroi des suppléments de quotité du revenu exemptée d'impôt.

Peuvent être à charge d'un contribuable (art. 136 C.I.R.), ses enfants, ses ascendants, ses collatéraux jusqu'au deuxième degré inclus et les personnes qui ont assumé la charge exclusive ou principale du contribuable pendant l'enfance de celui-ci.

Les conditions suivantes doivent être remplies, en ce qui concerne la personne prise en charge : faire partie du ménage du contribuable au 1er janvier de l'exercice d'imposition, ne pas avoir bénéficié personnellement, durant l'année écoulée, de ressources d'un montant net supérieur à 3.980,00 euros (exercice d'imposition 2025 ; pour la détermination du montant des ressources, voy. art. 143 C.I.R.), ne pas avoir travaillé avec le contribuable et reçu de lui des rémunérations constitutives de frais professionnels déductibles dans son chef.

B ≡ Personne à charge – Conditions – Notion de ménage – Sens courant – Preuve par toute voie de droit

Civ. Louvain (B5e ch.), 24 mars 2023, *F.J.F.*, 2024, liv. 5, p. 220.

Le litige porte sur la question de savoir si le requérant était fondé à considérer ses deux enfants comme étant totalement à sa charge fiscalement dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2020.

Selon le requérant, tel est le cas car les enfants ont toujours résidé chez lui et un jugement, confirmé par la cour d'appel, a déterminé que les enfants demeuraient inscrits à son adresse. Il fait valoir que, sur la base des documents présentés, il apporte la preuve, avec un degré de certitude raisonnable, qu'il forme un ménage avec ses enfants, ce que l'administration conteste.

Le tribunal rappelle que le terme de « ménage » doit être entendu dans son sens courant et se réfère à une situation de fait caractérisée par une vie commune et une cohabitation, sans exclure des interruptions temporaires (voy. Cass., 19 novembre 2001, R.G. n° F.00.0096.F). L'appréciation de cette situation est donc une question de fait, dont la preuve peut être apportée par tout moyen de droit. L'inscription au registre de la population est une indication utile à cet égard, mais n'est pas un élément décisif si cette inscription ne correspond pas à la situation réelle.

Le tribunal juge qu'au vu des éléments de preuve dont il dispose, il n'est pas établi que les enfants formaient un ménage avec le demandeur. Non seulement ils étaient inscrits à l'adresse de leur mère au 1er janvier 2020, mais les contrôles effectués par l'agent de quartier ont montré qu'ils s'y trouvaient à plusieurs reprises, de sorte que le domicile des enfants est conforme aux faits. Les documents présentés par le requérant (une attestation de garde d'enfant pour 2019, des documents de la mutualité, des factures pour l'achat de chaussures et d'un tricycle et quelques courriels de l'école des enfants) ne permettent pas de déduire le contraire. Le fait qu'un jugement ait décidé que le domicile devait être établi à l'adresse du père n'y change rien non plus, la situation réelle étant déterminante.

C ≡ Personne à charge – Conditions - Cohabitation effective et durable – Notion de fait – Principes de bonne administration

Anvers, 19 décembre 2023, *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, p. 13 (sommaire J. Van Dyck).

Dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel, les ex-conjoints s'accordent sur le fait que les enfants feront partie du ménage de leur père. Ceci est repris textuellement dans la convention de divorce. Il apparaît toutefois ensuite qu'ils sont officiellement « domiciliés » chez leur mère. Le père souhaite prendre les enfants à charge sur le plan fiscal.

La cour rappelle que – pour être considérés comme étant à charge – les enfants doivent faire partie du ménage du contribuable. Cela signifie qu'ils doivent cohabiter effectivement et de manière durable avec le contribuable, sans exclure des interruptions temporaires. La cour

souligne également que ni la convention de divorce par consentement mutuel, ni la domiciliation ne sont en soi déterminants. L'inscription au registre de la population n'est dans ce cadre qu'un élément de fait qui peut être pris en compte ; mais elle n'est pas déterminante si elle n'est pas confirmée par la réalité concrète. La convention de divorce par consentement mutuel ne peut pas non plus en soi déroger aux conditions prévues par la loi pour qu'un enfant soit considéré comme étant à charge.

Sur la base de toutes les circonstances de fait et de droit, la cour estime en l'espèce que les enfants font bien partie du ménage de leur père et sont donc à sa charge sur le plan fiscal. L'Administration l'avait d'ailleurs accepté pour des années antérieures. Il s'agit d'une décision sur une question de fait, de sorte que le fisc se doit de respecter la confiance créée également pour les années ultérieures, en particulier dès lors qu'il n'apparaît pas en l'espèce que les circonstances sont modifiées.

D ≡ Personne à charge – Conditions – Notion d'« enfant à charge »

a) **Circulaire 2019/C/81 relative aux personnes à charge du 30 août 2019, disponible sur www.fisconet.be.**

b) **Civ. Namur (sect. Namur, 11e ch. A), 9 septembre 2020, disponible sur www.fisconet.be publiée le 22 avril 2021.**

c) **Circulaire 2024/C/36 relative aux modifications concernant les personnes à charge insérées par la loi du 22 décembre 2023 (commentaire des articles 23 à 27), disponible sur www.fisconet.be.**

d) **Rapport d'enquête sur la proposition de déclaration simplifiée (PDS) du Médiateur Fédéral du 28 septembre 2020, disponible sur https://www.federaalombudsman.be/fr/recommandations-proposition-de-declaration-dimpot-simplifiee et Quest. parl. n° 210 de Monsieur Christian Leysen du 5 février 2021 (F), *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2020-21, 11 mars 2021, p. 181.**

a) Le fait d'avoir une ou plusieurs personnes à charge conditionne l'octroi d'avantages fiscaux (majoration de la quotité exemptée d'impôt).

La circulaire 2019/C/81 reprend et décrit les conditions qui doivent être remplies pour qu'un enfant puisse être considéré comme personne à charge.

Il est renvoyé à cette circulaire pour les détails de ces conditions, celles-ci n'ayant pas été modifiées et ne nécessitant dès lors pas d'explications dans le cadre de la présente contribution.

Cette circulaire rappelle également le fait que, lorsque des parents forment un ménage de fait, seul un des deux parents peut prendre un enfant à sa charge. Il s'agira du parent qui assume la direction du ménage.

Ce critère de direction du ménage n'est donc pas, dans un premier temps, un élément de fait à apprécier dans le chef du ménage selon les diverses circonstances en présence. Il s'agit d'un simple choix émis par le ménage dans la déclaration fiscale. En effet, il suffit aux membres du

ménage d'indiquer eux-mêmes qui prend l'enfant à charge. Le membre du ménage désigné disposera alors, de ce fait, de la direction du ménage.

Il revient néanmoins aux juridictions de l'ordre judiciaire de déterminer qui des deux parents assure la direction du ménage quand ce choix n'a pas été fait en amont dans la déclaration fiscale.

Lorsque le couple se marie, une déclaration fiscale devra encore être complétée séparément pour l'année du mariage. Dès lors, si ce couple fraîchement marié a déjà un enfant, cet enfant ne pourra être à charge que de l'un des deux parents dans cette déclaration fiscale non conjointe. Le principe de la prise en charge de la direction du ménage par l'un des deux parents s'appliquera donc encore pour l'année du mariage.

b) Dès lors qu'il revient aux contribuables parents de faire eux-mêmes le choix de celui des deux qui assume la direction du ménage dans leur déclaration fiscale isolée, mentionner tous deux qu'ils assument cette direction équivaut à ne pas faire de choix selon le tribunal.

Dans de telles circonstances (absence de choix émis par le couple), il appartient aux cours et tribunaux d'apprécier en fait qui est le bénéficiaire de l'avantage fiscal au regard du critère de la « direction du ménage ».

En l'espèce, ont été déterminants pour le tribunal, le fait que le nom des deux enfants figurait sur le carnet de mutuelle de la mère, le fait que les ressources financières personnelles (revenus et allocations familiales) de la mère étaient équivalentes aux revenus du père et le fait que seule la mère revendiquait la prise en charge des deux enfants dans ses déclarations fiscales antérieures.

Le tribunal a encore estimé que ces éléments objectifs sont prépondérants par rapport à la seule comparaison des revenus au sens strict des deux parents.

c) Cette circulaire est l'occasion de rappeler que la possibilité de transférer des personnes à charge à un autre membre de la famille a été supprimée par la loi du 22 décembre 2023, qui a également aligné temporairement le montant maximal des ressources nettes des enfants à charge.

Le nombre d'heures de travail étudiant pour lesquelles aucune cotisation n'est due à l'ONSS a été temporairement augmenté de 475 heures à 600 heures par année civile pour les années civiles 2023 et 2024.

Dans l'optique d'éviter que les étudiants effectuant plus d'heures de travail d'étudiant eu égard à cette mesure de sécurité sociale ne puissent plus être considérés comme fiscalement à charge de leurs parents, le législateur fiscal a décidé d'aligner le montant maximal des ressources nettes pour tous les enfants au montant maximum le plus élevé, à savoir 3.300,00 euros.

À noter que cet alignement n'est que temporaire et ne s'appliquera que pour les exercices d'imposition 2024 et 2025. À compter de l'exercice d'imposition 2026, l'article 141, alinéa 2, du C.I.R. et les montants maximums visés au point 5° seront de nouveau applicables.

d) Le SPF Finances a mis en place un système de proposition de déclaration simplifiée (PDS) depuis plusieurs années. Le recours à cette PDS par les contribuables est en constante augmentation.

En ce qui concerne les enfants à charge des couples vivant en cohabitation de fait et pour lesquels le choix de la direction du ménage doit être fait, le SPF Finances octroie par défaut dans la PDS les enfants à charge du parent qui figure comme « personne de référence » dans les registres de la population de la commune.

La notion de « personne de référence au registre national » est une simple pratique administrative destinée à faciliter les échanges entre les administrations et les citoyens. Les administrations ont un large éventail de critères pour déterminer la personne de référence au sein d'un ménage et ces critères peuvent varier d'une administration à l'autre. Il s'agit, en outre, d'une donnée généralement appliquée à l'insu du citoyen.

Partant, ce critère n'apparait pas adéquat au regard du droit fiscal puisqu'il ne donne aucune indication quant à la personne qui assume effectivement la direction du ménage.

La notion de personne de référence ne correspondant pas nécessairement à la personne titulaire de la direction du ménage et les contribuables, souvent mal informés, ne modifiant en général pas cette donnée dans la PDS, cette inscription simplifiée peut mener à d'importants inconvénients pour les contribuables puisqu'ils peuvent perdre en tout en partie leurs avantages fiscaux.

Le SPF Finances a indiqué résoudre cette problématique, mais reconnaît également qu'il ne peut le faire que pour les cas où le ménage ne comprend qu'un seul des deux parents de l'enfant à charge.

Le SPF Finances entend en effet prévoir dans les PDS que l'enfant est à charge de son parent dans les ménages où seul l'un des parents est présent, privilégiant ainsi les liens de filiation (cas des couples recomposés).

Pour les ménages de fait (où les deux parents sont présents) ou lorsqu'il n'est pas possible de reconstituer les liens de filiation de manière automatisée, le recours à la notion de personne de référence reste cependant toujours d'actualité avec tous les risques qu'elle représente comme indiqué ci-avant.

Le Médiateur Fédéral a examiné si l'utilisation du critère de la personne de référence était utilisée de manière transparente par l'administration fiscale ou non, c'est-à-dire si le recours au critère de la personne de référence a fait l'objet d'une publicité suffisante auprès du contribuable eu égard à l'obligation d'information active qui existe dans le chef de l'administration.

Que ce soit dans le document PDS (version papier ou électronique), sur le site du SPF Finances, dans les communiqués de presse, les documents officiels du SPF Finances, la littérature générale ou spécialisée, aucune référence ni explication au critère de la personne de référence n'est faite.

Il s'agit là d'un manque de sécurité juridique pour le contribuable puisque celui-ci, non correctement avisé par l'administration fiscale (au vu de l'absence d'explications des critères

retenus pour déterminer par défaut la personne ayant la direction du ménage) aura tendance à se fier à ce que le PDS indique sans le remettre en cause. À terme, comme indiqué ci-dessus, cela peut mener à des conséquences non négligeables pour le contribuable.

La manière dont les PDS sont établis en ce qui concerne les ménages de fait avec enfants à charge est donc critiquable par rapport aux principes de bonne administration et plus particulièrement aux principes de sécurité juridique, de légitime confiance et de minutie que tout contribuable est en droit d'attendre. Une intervention administrative, voire législative concrète serait donc la bienvenue.

E ≡ Personne à charge – Conditions – Notion « d'enfant à charge » – Famille d'accueil

Civ. Namur (div. Namur, 11e ch. B), 10 février 2022 *F.J.F.*, 2023, liv. 9, p. 397.

Dans le cas jugé par le tribunal namurois, la demanderesse a déposé sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2017 en déclarant un enfant fiscalement à sa charge pour la totalité, et ce en tant que famille d'accueil de celui-ci. En réponse à un avis de rectification, elle reconnaît que l'enfant était entièrement à sa charge jusqu'au 1er septembre 2016 et pour moitié à partir de ce moment. Elle ajoute qu'elle pouvait au minimum bénéficier du régime de coparentalité en expliquant que son partenaire ne faisait plus partie du même ménage depuis septembre 2016, qu'ils remplissaient ensemble l'obligation d'entretien, que l'enfant en question était hébergé de manière égalitaire tant par elle que par lui et que ni l'un ni l'autre n'avait déduit de rente alimentaire. L'administration fiscale redresse sa situation après avoir relevé que l'enfant ne faisait plus partie de son ménage au 1er janvier 2017.

La demanderesse sollicite la reconnaissance de la charge fiscale de l'enfant et, au minimum, le bénéfice du régime de coparentalité.

À titre principal tout d'abord, le tribunal juge que l'enfant, en raison de son placement en famille d'accueil sur décision du tribunal de la jeunesse, peut être considéré comme étant à charge au sens de l'article 136 du C.I.R., ce qui a d'ailleurs été reconnu par l'administration dans sa décision de dégrèvement accordée pour l'exercice d'imposition 2016. Encore faut-il toutefois qu'il fasse partie de son ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition (à savoir, le 1er janvier 2017). Or, l'enfant en question n'était plus domicilié chez la contribuable depuis le 1er septembre 2016. Il ne faisait dès lors plus partie de son ménage, de manière telle qu'elle ne peut plus revendiquer le bénéfice du supplément pour enfant à charge pour l'exercice d'imposition concerné.

À titre subsidiaire, quant au bénéfice du régime de la coparentalité, le tribunal observe que la demanderesse ne produit pas le jugement du tribunal de la jeunesse ni aucun autre jugement dans lequel il serait explicitement mentionné que l'hébergement de l'enfant est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables. Elle ne produit pas non plus de convention enregistrée ou homologuée par un juge, qui ferait mention explicite de la répartition égalitaire de l'hébergement de l'enfant et du fait que les anciens partenaires seraient disposés à

répartir les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt pour ces enfants. Partant, quand bien même la demanderesse démontrerait avoir mis en place un hébergement alterné avec son ex-compagnon, ce qu'elle reste, en l'espèce, en défaut de faire, elle ne pourrait bénéficier de l'article 132*bis* du C.I.R., qui requiert alternativement soit un jugement soit une convention de ce type.

F ≡ Personne à charge – Conditions – Notion « d'enfant à charge » – Faire partie du ménage – Preuve

Civ. Anvers (div. Anvers), 6 mai 2022, R.G. n° 21/1654A, disponible sur www.fisconet.be.

Le redevable est divorcé et père de quatre enfants. Dans l'acte de divorce par consentement mutuel, il a été convenu que tous les enfants seront fiscalement à charge du redevable. Or, selon l'administration fiscale, cet acte ne lui est pas opposable, dès lors que pour être fiscalement à charge, un enfant doit faire partie de la famille au 1er janvier de l'exercice d'imposition. Or, cet acte prévoit que les enfants ont leur domicile légal chez la mère.

L'article 136 C.I.R. prévoit que les enfants sont considérés comme étant à charge des contribuables, à condition qu'ils fassent partie de leur ménage. Le domicile est un élément pour déterminer cet état, mais la situation réelle est également pertinente.

Le tribunal juge que l'administration fiscale n'était pas partie à l'acte de divorce par consentement mutuel, de sorte que l'arrangement qui y a été conclu ne peut être opposé à l'administration fiscale ; en outre, la loi fiscale est d'ordre public. Pour le tribunal, l'administration fiscale a considéré à bon droit que le redevable ne pouvait pas prendre les enfants à charge fiscalement dans sa déclaration.

Le redevable ne démontre pas non plus que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire, de sorte qu'il n'est pas satisfait non plus à l'article 132*bis* C.I.R. et qu'il ne peut pas bénéficier du régime fiscal de la coparentalité.

G ≡ Personne à charge – Conditions – Notion d'« autres personnes à charge » – Ascendants

a) **Circulaire 2019/C/81 relative aux personnes à charge du 30 août 2019, disponible sur www.fisconet.be.**

b) **Quest. parl. n° 1828 de Monsieur Wouter Vermeersch du 21 décembre 2023 (F), *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, 25 janvier 2024, p. 250 et Circulaire 2024/C/28 relative à la prise en charge d'un couple d'ascendants du 17 avril 2024.**

c) **J. Van Dyck, « Ascendants : évaluation des ressources nettes "par personne" », *Le Fiscologue*, n° 1830, 29 mars 2024, pp. 11-12.**

a) Les enfants d'un ménage au sens strict ne sont pas les seules personnes qui peuvent être à charge d'un contribuable.

Il s'agit, de manière exhaustive, des personnes suivantes :

- les ascendants (parents, grands-parents, arrière-grands-parents…) ;
- les frères, sœurs, demi-frères et demi-frères ;
- parents d'adoption ;
- les « tuteurs », soit les personnes qui ont pris le contribuable à leur charge exclusive ou principale pendant son enfance (par exemple, une tante qui a pris le contribuable à sa charge à la mort de ses propres parents).

Aucune autre personne ne peut être fiscalement à charge d'un contribuable. Le conjoint, le cohabitant légal ou la personne avec laquelle le contribuable forme un ménage de fait ne peut jamais être considéré comme une personne à charge. Pour ces personnes qui ne peuvent être considérées comme à charge du contribuable, un autre mécanisme, celui du quotient conjugal, trouve à s'appliquer (voy. *infra*).

Du reste, les conditions pour être considéré comme une « autre » personne à charge du contribuable restent les mêmes que celles valant pour les enfants à charge.

b) Pour être fiscalement à charge, un ascendant doit, entre autres, ne pas avoir bénéficié d'un certain montant de revenus.

Dans le cas d'un couple d'ascendants l'administration fiscale a estimé que le plafond autorisé de revenus doit être évalué sur la base de l'ensemble des ressources nettes des deux ascendants, et ce indépendamment du fait que l'autre ascendant puisse ou non être considéré comme fiscalement à charge du contribuable.

Par un jugement du 25 novembre 2022, le tribunal de première instance de Bruxelles a réfuté cette position et a estimé qu'elle ne repose sur aucune loi au sens large du terme et va directement à l'encontre du libellé clair de l'article 136 du C.I.R.

Par une réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances a indiqué que son administration se rallie entièrement à ce jugement.

Partant, la condition du montant maximal des ressources ne doit plus être appréciée en tenant compte des ressources nettes des deux ascendants mais en tenant compte de ses propres ressources nettes pour chaque ascendant pris séparément. Partant, la disposition au n° 136/36 du commentaire administratif du C.I.R. et au n° 17, troisième et quatrième alinéas de la circulaire Ci.RH.331/594.501 du 25 octobre 2010 est abrogée avec effet immédiat à tout stade de la procédure.

Du reste, les autres conditions que les ascendants à charge doivent respecter restent inchangées.

À la suite de cette décision de jurisprudence et de la position émise par le ministre des Finances, l'administration a publié une circulaire rectificative.

H ≡ Notion de « chef de ménage » – Cohabitation avec un ascendant

Anvers (6e ch.), 7 février 2023, n° 2021/AR/1105, *F.J.F.*, 2024, liv. 6, p. 268.

Un fils habite chez sa mère. Le fait que la mère soit inscrite au registre national en tant que « chef du ménage » et qu'elle soit la propriétaire principale de l'habitation qu'elle occupe avec son fils n'est pas pertinent. Est d'autant moins pertinent le fait que le fils ait vécu toute sa vie chez sa mère. Sur le plan fiscal, il faut vérifier qui (pour la période concernée) assume « en fait » la direction du ménage.

La cour déduit d'un ensemble de circonstances de fait (l'abonnement internet est au nom du fils, le numéro d'utilisateur auprès de l'émetteur de titres-services est au nom du fils, les services en lien avec le plein du mazout ont été facturés au nom du fils) que le fils a, au fil des ans, graduellement repris le rôle de chef du ménage et est, en fait, devenu le principal point de contact de la famille.

Selon la cour, le fait que le fils n'intervienne pas dans les coûts de nourriture, vêtements, soins médicaux et autres dépenses personnelles de sa mère n'empêche pas que la mère puisse fiscalement être considérée comme étant à charge de son fils. Il apparaît en effet que la mère bénéficie d'une pension de retraite suffisamment élevée pour pouvoir supporter elle-même ces frais et qu'elle n'a pas de frais de logement étant donné qu'elle habite sa propre maison (alors que la pension ne dépasse pas, en l'espèce, le montant maximal autorisé des ressources pour pouvoir être considéré comme personne à charge).

La cour décide qu'en l'espèce la mère est bien fiscalement à charge de son fils et que ce dernier assume bien « en fait » la direction du ménage (art. 132, al. 1er, 7°, C.I.R. et 140 C.I.R.).

I ≡ Calcul de l'impôt – Réduction d'impôt pour garde d'enfant

L'article 145 du C.I.R. permet au contribuable, moyennant le respect de certaines conditions, de bénéficier d'une réduction d'impôt de 45 % des dépenses réellement payées pour la garde de ses enfants[282].

Les dépenses pour garde d'enfant ne donnent droit à la réduction d'impôt que pour l'année au cours de laquelle elles ont été effectivement payées.

Ainsi, une garde qui serait effectuée en 2021 mais payée en 2022 sera mentionnée sur l'attestation de l'année 2022 et ne pourra donc donner droit à une réduction d'impôt que pour 2022.

Inversement, une garde d'enfant payée à l'avance en 2021 mais effectuée en 2022 sera mentionnée sur l'attestation de l'année 2021. À noter que si la garde n'a finalement pas eu lieu et que les frais ont été ou non remboursés, l'attestation ne peut pas être établie.

a) **Civ. Namur (sect. Namur, 11e ch. B), 9 janvier 2020, disponible sur www.fisconet.be.**

b) **Quest. parl. n° 1092 de Madame Cécile Cornet du 30 juin 2022 (F), *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, 9 septembre 2022, p. 208.**

282 Le cas échéant, cette réduction d'impôt est limitée au montant maximal par jour de garde et par enfant qui est, pour l'exercice d'imposition 2024, de 15,70 euros et, pour l'exercice d'imposition 2025, de 16,40 euros.

a) Un couple a déduit divers frais pour la garde de ses enfants.

En réalité, la mère est accueillante ONE et le couple « payait » celle-ci pour la garde de leurs enfants.

Ils ne supportaient donc en réalité aucune dépense puisque leur système consistait à faire entrer dans la comptabilité de l'épouse un montant équivalent au montant de la dépense forfaitaire pour chacun des trois enfants du couple.

La déduction a été rejetée par le tribunal.

Le tribunal a rappelé qu'il découle des articles 104, 7°, et 113 du C.I.R. que le législateur a entendu soutenir fiscalement les contribuables qui exercent une activité professionnelle et sont par ce fait obligés de confier la garde de leurs enfants en bas âge et non scolarisés en dehors du milieu familial pendant leurs heures de travail et supportent en conséquence des dépenses pour ces services de garderie.

b) S'est posée la question de la concordance entre le parent débiteur des frais de garde pour son enfant et le parent ayant fiscalement à sa charge l'enfant ayant bénéficié de la garde.

La députée proposait que les attestations mentionnent « parent ayant l'enfant fiscalement à charge » plutôt que « parent débiteur ».

En effet, le parent qui a réservé et payé l'activité n'est pas nécessairement le parent qui a l'enfant à charge fiscalement. Or, cette attestation étant l'une des conditions pour obtenir la déduction des frais de garde, il est nécessaire que le nom du parent y figurant corresponde au parent qui sollicite la réduction d'impôt et qui soit dans les conditions pour la solliciter.

Le ministre des Finances a rappelé que pour pouvoir bénéficier de la réduction d'impôt, le contribuable doit notamment avoir payé ou supporté les frais de garde des enfants étant fiscalement à sa charge ou dont il bénéficie de la moitié des avantages fiscaux sur la base du système de la coparenté fiscale.

Le « débiteur des dépenses » figurant sur l'attestation est le parent à qui incombe normalement les frais de garde et qui les paye ou les supporte, et ce même si les autres conditions de l'article 145 du C.I.R.

Il est vrai qu'en pratique l'activité n'est pas toujours réservée et payée par le parent qui a l'enfant à sa charge fiscalement (ou qui ne fait pas partie d'un régime de coparenté fiscale).

Cependant, dans de telles circonstances, ce sont les coordonnées du parent débiteur des dépenses de garde et non pas celles du parent qui a l'enfant fiscalement à charge qui doivent être reprises sur l'attestation dès lors qu'il n'a pas payé ni supporté lesdits frais.

Il est donc plausible que le parent débiteur des dépenses mentionné sur l'attestation fiscale et le parent ayant l'enfant à charge fiscalement n'ait ni l'un ni l'autre droit à la réduction d'impôt puisque l'un comme l'autre ne respectent pas les conditions de l'article 145 du C.I.R. (le premier n'a pas l'enfant en question à sa charge fiscalement et le second n'est pas repris sur l'attestation de l'organisme de garde).

Le ministre des Finances a ajouté qu'il appartient à l'administration seule (et non pas à l'organisme de garde ou les parents) de déterminer si le contribuable remplit toutes les conditions pour avoir droit à la réduction d'impôt.

J ≡ Calcul de l'impôt – Réduction d'impôt pour frais d'adoption

Circulaire 2019/C/59 sur la réduction d'impôt des personnes physiques pour les dépenses exposées dans le cadre d'une procédure d'adoption du 2 juillet 2019, disponible sur www.fisconet.be.

L'article 145 du C.I.R. institue une réduction d'impôt au bénéfice des candidats adoptants pour les frais exposés dans le cadre d'une procédure d'adoption nationale ou internationale lorsqu'un service d'adoption agréé intervient.

L'arrêté royal du 2 mai 2019[283] a modifié l'article 63 de l'A.R./C.I.R. prévoyant les modalités d'octroi de cette réduction d'impôt aux candidats adoptants. La circulaire 2019/C/59 a pour objet d'expliquer cette réduction d'impôt des personnes physiques.

La réduction d'impôt dont il est question représente 20 % des dépenses exposées avec un plafond absolu de 6.150,00 euros par procédure d'adoption et n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Lorsque la procédure d'adoption est introduite par deux contribuables, le plafond maximal est limité à la moitié dans le chef de chacun de ceux-ci.

Il faut également garder à l'esprit que la réduction d'impôt vaut par procédure d'adoption et non par enfant. Dès lors qu'une procédure d'adoption peut concerner plusieurs enfants (par exemple, une fratrie), la réduction d'impôt ne sera toutefois appliquée qu'une seule fois et le plafond maximal ne sera pas augmenté en fonction du nombre d'enfants adoptés.

Seules les procédures d'adoption dans lesquelles un service d'adoption agréé intervient ou est intervenu ouvrent le droit à cette réduction d'impôt.

Par ailleurs, la réduction d'impôt ne peut être demandée que pour la période imposable au cours de laquelle la procédure d'adoption est terminée et ne sera accordée que pour les dépenses exposées au cours de cette période imposable et des 5 dernières périodes imposables précédentes. Ainsi, pour les procédures d'adoption clôturées en 2019, les dépenses admissibles sont celles exposées au cours des années 2014 à 2019 (plus précisément du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2019).

Une procédure d'adoption est considérée comme terminée à la date de la transcription de l'adoption dans les registres de l'état civil.

Dans le cas où la procédure d'adoption n'aboutit pas mais permet la déduction de certaines dépenses (voy. *infra*), la procédure d'adoption est considérée comme terminée à la date de la rupture de la convention avec l'organisme d'adoption agréé.

283 A.R. du 2 mai 2019 modifiant l'A.R./C.I.R. en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les dépenses exposées dans le cadre d'une procédure d'adoption visée à l'article 145.48 du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 14 mai 2019, p. 46395.

Eu égard au fait que la réduction d'impôt pour adoption n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019, toute procédure d'adoption clôturée avant cette date (soit jusqu'en 2018) n'entre pas en ligne de compte.

Comme déjà indiqué, seules les procédures d'adoption dans lesquelles un service d'adoption agréé est intervenu ouvrent le droit à la réduction d'impôt.

Dès lors, les adoptions intrafamiliales pour lesquelles une adoption indépendante a été choisie, celles pour lesquelles les candidats adoptants n'ont réalisé que le parcours de préparation à l'adoption ou celles pour lesquelles les candidats adoptants se sont vus décerner un jugement d'aptitude négatif n'entrent pas en ligne de compte pour la réduction. En effet, lors de ces différents stades de la procédure, aucun organisme d'adoption agréé n'est encore intervenu.

D'un autre côté, il n'est en principe pas nécessaire que la procédure d'adoption soit concrétisée.

Les candidats adoptants tenus d'interrompre la procédure pour raisons personnelles, pour cause de suspension ou de fermeture d'un canal d'adoption ou pour cause de dépassement de certains délais d'attente peuvent solliciter la réduction d'impôt.

Une exception existe pour certaines dépenses effectuées dans le cadre d'une adoption internationale pour lesquelles il est exigé que l'adoption soit reconnue en Belgique ou ait été prononcée par jugement. Dès lors, ces dépenses n'entrent en ligne de compte pour la déduction qu'à la condition que la procédure d'adoption ait effectivement débouché sur une adoption.

Les dépenses autorisées à être déduites sont visées spécifiquement par l'article 63 de l'A.R./C.I.R. et sont reprises ci-dessous.

Tout d'abord, pour les adoptions tant nationales qu'internationales :

- Les dépenses pour la procédure d'aptitude

  Ces dépenses comprennent :

  - les contributions pour l'organisation par l'autorité centrale compétente du pays de résidence habituelle du ou des parent(s) adoptif(s) de sessions d'information et de cycles de préparation ;
  - les frais de dépôt d'une requête afin d'obtenir un jugement d'aptitude auprès du tribunal compétent dans le pays de résidence habituelle du ou des parent(s) adoptif(s).
- Les frais facturés par le service d'adoption agréé :

  Ces dépenses comprennent :

  - les frais pour l'encadrement de l'apparentement par le service d'adoption agréé ;
  - les frais relatifs au suivi post-adoptif lorsque ceux-ci sont payés au cours de la période imposable au Cours de laquelle la procédure d'adoption est clôturée ;
  - les frais pour lesquels le service d'adoption agréé intervient en tant qu'intermédiaire.

Ensuite, pour les adoptions internationales spécifiquement (et pour lesquelles la procédure d'adoption doit avoir abouti – adoption reconnue en Belgique ou prononcée par jugement) :

– Les dépenses pour les frais de dossier dans le pays d'origine de l'enfant adopté :

  Ces dépenses comprennent :

  • les dépenses d'un avocat, notaire, représentant ou autre intermédiaire, pour autant que ces dépenses aient reçu l'aval de l'autorité centrale compétente du pays d'accueil (les frais repris dans une convention type que l'autorité centrale compétente du pays d'accueil établit par pays d'origine sont considérés comme ayant été acceptés par cette autorité) ;

  • les frais d'obtention, de traduction ainsi que de légalisation des documents qui doivent être obtenus auprès d'administrations publiques belges ou étrangères ;

  • les contributions financières exigées dans le pays d'origine de l'enfant à condition que le montant de ces contributions soit prévu par la législation du pays d'origine ou que la contribution ait été directement versée à l'autorité centrale du pays d'origine.

– Les dépenses pour un voyage aller-retour du ou des parent(s) adoptif(s) vers le pays d'origine de l'enfant adopté et les frais pour le voyage de l'enfant adopté vers le pays de résidence du ou des parent(s) adoptif(s) :

  Ces frais comprennent :

  • les frais pour les billets, en ce compris les frais de transport des bagages, dans la mesure où ces frais ne dépassent pas de façon déraisonnable les besoins du ou des parent(s) adoptif(s) et de l'enfant (sont déductibles les frais de voyage en classe économique ou deuxième classe sans aucun surclassement ou autre sauf circonstances exceptionnelles) ;

  • les frais pour les déplacements effectués en voiture déterminés au moyen de l'indemnité kilométrique telle qu'en vigueur à la date du voyage en application de l'article 13 de l'Arrêté royal du 18 janvier 1965 portant réglementation générale en matière de frais de parcours ;

  • les frais de visas.

– Les dépenses pour le séjour du ou des parent(s) adoptif(s) dans le pays d'origine de l'enfant adopté :

  Il est ici question des frais de logement réels dûment justifiés à l'exclusion des frais de nourriture et autres dépenses qui auraient été de toute façon exposées en Belgique.

  Ces dépenses sont par ailleurs limitées à concurrence de l'indemnité de logement qui peut être octroyée aux représentants et fonctionnaires dépendant du SPF Affaires étrangère, Commerce extérieur et Coopération au Développement qui se rendent à l'étranger en mission officielle ou qui siègent dans des commissions internationales, telles que fixée par le ministre des Affaires étrangères (ces indemnités sont fixées par arrêté ministériel).

K ≡ Calcul de l'impôt – Quotité de revenu exemptée d'impôt – Majoration pour l'année du mariage – Exclusion

Par l'effet du nouvel article 133, alinéa 5, du C.I.R. introduit par la loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, (*M.B.*, 30 juin 2021, 3e éd.), l'augmentation de la quotité exemptée d'impôt pour l'année du mariage (en ce compris la déclaration de cohabitation légale) lorsque le conjoint ne dispose que de ressources modestes ne s'applique plus si, durant la même année, le mariage est dissous ou est suivi d'une séparation de corps, ou lorsque la cohabitation légale prend fin durant la même année.

Dans ce dernier cas, l'exclusion n'est pas applicable si la fin de la cohabitation légale est suivie d'un mariage au cours de la même année, entre les mêmes anciens cohabitants légaux.

L ≡ Couples mariés – Revenus étrangers – Exemption sous réserve de progressivité – Avantages fiscaux

a) **Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne, 12e ch.), 20 mars 2019, *F.J.F.*, 2019, liv. 6, p. 205.**

b) **Cass. (1re ch.), 19 mars 2020, *F.J.F.*, 2020, liv. 9, p. 336.**

c) **J. Davain, « Réduction pour enfants à charge et conventions organisations », *Expat News*, 2020, liv. 7, pp. 17-19.**

À l'I.P.P., les contribuables mariés (ou assimilés) font l'objet d'une imposition commune. Ces personnes complètent une seule déclaration d'impôt et leurs revenus font l'objet d'une seule cotisation. Pour ces personnes, l'avantage fiscal pour personnes à charge est attribué au conjoint qui a le revenu imposable le plus élevé.

Cette règle du calcul d'impôt n'est pas anodine lorsque, dans un couple de contribuables mariés, celui ou celle qui a le revenu imposable le plus élevé, recueille principalement des revenus exemptés d'impôt en vertu d'une convention préventive de la double imposition (ci-après : C.P.D.I.). Dans ce cas en effet, l'exonération d'impôt pour personnes à charge sera appliquée sur des revenus de source étrangère qui, par hypothèse, sont déjà exonérés en vertu de la convention. Le ménage perd ainsi indirectement le bénéfice de l'avantage fiscal.

Nous renvoyons aux commentaires détaillés figurant dans la précédente version de ces *Chroniques*, tirés de la jurisprudence de la Cour de justice (arrêts *De Groot* et *Imfled* et *Garcet*) et de la Cour constitutionnelle (arrêt n° 111/2017 du 12 octobre 2017), notamment sur la problématique des fonctionnaires de l'organisation Eurocontrol et de la constitutionnalité de l'article 134 C.I.R. : J. Oprenyeszk, « Le choix de vie familiale », *Chron. not.*, vol. 69, Larcier, 2019, pp. 192-196.

a) Dans le cas jugé par le tribunal de Marche-en-Famenne, les demandeurs ont fait l'objet d'une imposition commune pour l'exercice litigieux. Le supplément de quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge, dont peut bénéficier le ménage, a été accordé, comme le

prévoit l'article 134 du C.I.R., au conjoint qui a recueilli les revenus les plus élevés, lequel, en l'espèce, a recueilli des revenus d'origine grand-ducale pour lesquels il a bénéficié de la réduction d'impôt visée à l'article 155 du C.I.R.

L'arrêt rendu le 12 décembre 2013 (n° C-303/12) par la C.J.U.E. a considéré que l'application combinée de l'exonération avec réserve de progressivité (art. 155 C.I.R.) et des modalités d'imputation du supplément de quotité de revenus exemptée d'impôt pour enfants à charge établies à l'article 134 du C.I.R., désavantage les couples dont la part la plus importante des revenus est perçue dans un État membre de l'U.E. autre que la Belgique, par rapport aux couples qui perçoivent la totalité ou la part la plus importante de leurs revenus en Belgique, et est contraire au droit de l'U.E. et en particulier à l'article 49 du T.F.U.E. (libre établissement). La Cour constitutionnelle a, quant à elle, décidé, dans un arrêt du 24 avril 2014 (n° 68/2014), que l'article 134 du C.I.R. viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 45 du T.F.U.E. (libre circulation des travailleurs).

Ces arrêts constituent un nouveau fait probant au sens de l'article 376 du C.I.R., justifiant un dégrèvement d'office des surtaxes.

Le tribunal ordonne en conséquence ledit dégrèvement, sur lequel les parties se sont d'ailleurs accordées.

b) La Cour de cassation fonde son arrêt sur le fait que la Cour constitutionnelle (n° 111/2017, 12 octobre 2017) a jugé qu'en ce qu'il prive les couples de résidents pour lesquels une imposition commune est établie, et dont l'un des membres – en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés – perçoit des traitements en provenance d'une organisation internationale, conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité, de la majoration de quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge, l'article 134 du C.I.R. viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Pour la Cour, l'arrêt attaqué du 25 juin 2014 qui décide qu'est illégale l'imposition commune contestée, dans laquelle la majoration du montant exonéré d'impôt pour enfants a été imputée sur les revenus du conjoint qui est employé par une organisation internationale et qui, en tant que conjoint ayant les revenus les plus élevés, bénéficie d'une exonération avec réserve de progressivité, est légalement justifié.

M ≡ Couples mariés – Eurocontrol – Avantages fiscaux – Dépenses donnant lieu à une réduction d'impôt – Absence de discrimination

a) **C. const., 24 septembre 2020, n° 121/2020 (question préjudicielle), www.const-court.be.**

b) **C. const., 15 septembre 2022, n° 106/2022 (question préjudicielle), www.const-court.be.**

a) La Cour constitutionnelle, au sujet du mode de prise en compte des dépenses pouvant donner lieu aux réductions d'impôt visées aux articles 145(24), 145(31), 145(33) et 105, 2°, du C.I.R., a jugé, s'agissant des couples dont l'un des conjoints est employé de l'organisation Eurocontrol, qu'il n'y avait pas violation des articles 10 et 11 de la Constitution (il s'agit des

réductions pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, pour la sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie, pour les libéralités, et des rentes alimentaires dont l'un des conjoints est débiteur).

Selon la Cour, les dispositions du C.I.R. en cause, combinées à la mesure prescrite par l'article 155 du C.I.R., ont pour effet que les réductions en cause sont imputées dans une proportion plus élevée dans le chef du contribuable qui a le revenu imposable le plus élevé. Il en résulte que les couples de résidents qui font l'objet d'une imposition commune et dont l'un des membres – en l'occurrence celui qui perçoit effectivement les revenus les plus élevés – perçoit des traitements d'une organisation internationale conventionnellement exonérés sous réserve de progressivité ne bénéficient pas d'une partie de l'avantage fiscal instauré par ces dispositions.

Selon la Cour, le législateur ne poursuit pas le même objectif par l'article 134 du C.I.R. et par les articles du même Code qui sont en cause.

En effet, selon la Cour, par l'article 134 du C.I.R., le législateur vise à maximiser l'effet de l'avantage fiscal au profit du couple dans son ensemble. Tel n'est pas le cas en ce qui concerne les dispositions en cause, qui visent à répartir l'avantage fiscal entre chacun des contribuables lorsqu'une imposition commune est établie. Il en ressort que le législateur n'a pas eu la volonté de faire des avantages fiscaux en cause une réduction d'impôt commune au couple.

Rien ne contraint le législateur, lorsqu'il crée une déduction ou une réduction d'impôt, à garantir le bénéfice de celle-ci au ménage ou à la cellule familiale considérée dans son ensemble. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer si une réduction d'impôt doit bénéficier au couple dans son ensemble ou à chacun de ses membres en particulier, même en cas d'imposition commune, qui ne constitue qu'une modalité de calcul de l'impôt pour le ménage. Il n'existe en outre aucune obligation de prévoir un mécanisme de report d'un solde non imputé sur le conjoint.

Conformément à l'article 155 du C.I.R., tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, les salaires et traitements payés par Eurocontrol sont considérés comme des revenus professionnels imposables de leur bénéficiaire. Une fois l'impôt déterminé sur cette base, les réductions d'impôt sont appliquées au prorata des salaires et traitements exonérés. Cependant, pour déterminer d'abord l'impôt dû sur cette base, en application de la règle d'imputation proportionnelle, applicable aux avantages fiscaux en cause, ceux-ci sont imputés au demandeur devant le juge *a quo* jusqu'à épuisement de sa part, sans possibilité de report sur son conjoint. Les demandeurs devant le juge *a quo* se trouvent en l'espèce dans la même situation qu'un couple de résidents belges dont aucun ne perçoit de revenus exonérés sous réserve de progressivité, dont les revenus imposables sont déterminés de la même manière, compte tenu de leurs revenus nets, et qui ne disposent pas non plus d'une possibilité de report de solde sur le conjoint.

Dès lors que les fonctionnaires d'Eurocontrol perçoivent des salaires et traitements exonérés sous réserve de progressivité, ces revenus sont pris en compte pour le calcul de la base imposable, en application de l'article 155 du C.I.R., tel qu'il est interprété par la Cour de cassation.

Par conséquent, leur situation n'est pas comparable à celle des fonctionnaires et autres agents de l'Union européenne.

Dans le même arrêt, la Cour juge par ailleurs qu'il n'y a pas de différence de traitement entre, d'une part, un ménage composé d'un couple de résidents belges dont personne ne perçoit de revenus exonérés au titre d'une réserve de progressivité et, d'autre part, un ménage composé d'un couple de résidents belges dont l'un des deux partenaires perçoit une rémunération d'une organisation internationale (en l'espèce Eurocontrol) qui est exonérée par convention avec réserve de progressivité. Dans les deux cas, les revenus imposables sont déterminés de la même manière, en tenant compte de leurs revenus nets, et dans aucun des deux cas, l'un des conjoints n'a la possibilité de transférer le solde des avantages fiscaux à l'autre conjoint.

Il n'y a pas non plus de différence de traitement entre, d'une part, un ménage composé d'un couple de résidents belges, dont l'un est fonctionnaire de l'Union européenne, et, d'autre part, un ménage composé d'un couple de résidents belges, dont l'un des deux reçoit une rémunération d'une organisation internationale (en l'espèce Eurocontrol) qui est exonérée par convention avec réserve de progressivité. Les rémunérations des fonctionnaires de l'Union européenne sont exonérées sans réserve de progressivité tandis que les fonctionnaires d'Eurocontrol sont exonérés avec réserve de progressivité. La situation des deux ménages n'est donc pas comparable et il n'y a donc pas, selon la Cour, de discrimination prohibée.

b) Les articles 145/5, 145/23 et 145/24 du C.I.R. règlent l'imputation des réductions d'impôt pour des prestations payées avec des titres-services, pour l'épargne-logement, pour les dépenses d'économie d'énergie et pour les intérêts de contrats de prêt vert entre les conjoints pour lesquels une imposition commune est établie. Lorsque l'un des conjoints perçoit des traitements provenant d'une organisation internationale exonérés conventionnellement sous réserve de progressivité, ces réductions sont partiellement perdues, du fait de l'imputation sur les revenus exonérés. Toutefois, cette perte ne se vérifie pas lorsque, en raison d'une convention de double imposition, un conjoint perçoit des revenus exonérés sous réserve de progressivité en provenance d'un État membre de l'Union européenne. En effet, pour eux, les règles de répartition des articles 145/5, 145/23 et 145/24 du C.I.R. sont écartées, en conséquence de l'arrêt *Jacob et Lennertz* de la Cour de justice de l'Union européenne (C-174/18, 14 mars 2019).

Il est demandé à la Cour si cette distinction de traitement viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

L'administration fiscale a considéré que, dans les cas où un emprunt hypothécaire est contracté solidairement et indivisément par les deux conjoints pour construire, acquérir ou transformer une habitation appartenant à la communauté ou en indivision entre époux, les sommes affectées à l'amortissement du capital visées à l'article 145/1, 3°, du C.I.R. peuvent toujours être prises en considération dans le chef des conjoints, selon le mode de répartition déterminé par eux. Les couples mariés peuvent librement décider que la réduction d'impôt pour épargne-logement (art. 145/5 C.I.R.) soit intégralement imputée sur les revenus du conjoint qui ne dispose d'aucun revenu exonéré sous réserve de progressivité en vertu d'une

convention internationale. Partant, la différence de traitement en cause n'existe pas en ce qui concerne cette réduction d'impôt.

Selon le Conseil des ministres, lors de la détermination du traitement net des fonctionnaires d'Eurocontrol, il est tenu compte de la situation personnelle et familiale de ces derniers. Cependant, l'article 3, point 2, de l'annexe V, du Statut administratif du personnel permanent de l'Agence Eurocontrol ne mentionne pas les réductions d'impôt pour les titres-services et les économies d'énergie.

Par son arrêt n° 121/2020 du 24 septembre 2020, la Cour a jugé que les articles 145/24, 145/31, 145/33 et 105, 2°, du C.I.R. sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'ils imposent l'imputation partielle des réductions d'impôt, même lorsque ledit revenu est exonéré, entraînant ainsi la perte partielle de bénéfice de ces avantages fiscaux pour le ménage. Les avantages fiscaux en cause ne sont pas conçus au bénéfice du ménage dans son ensemble mais revêtent un caractère individuel, lié à la capacité contributive de chacun. Rien ne contraint le législateur, lorsqu'il crée une déduction ou une réduction d'impôt, à garantir le bénéfice de celle-ci au ménage ou à la cellule familiale considérée dans son ensemble.

La situation des couples de résidents dont l'un des conjoints perçoit de la part d'Eurocontrol des revenus qui sont exonérés de l'impôt belge sous réserve de progressivité ne présente aucun lien de rattachement avec le champ d'application du droit de l'Union européenne. Ces couples se trouvent dès lors dans une situation purement interne. Ils ne sont donc pas comparables, en l'espèce, avec les couples dont l'un des conjoints perçoit des rémunérations exonérées sous réserve de progressivité en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre État membre de l'Union européenne, dont la situation relève du champ d'application du droit de l'Union européenne.

N ≡ Conjoints aidants

Circulaire 2022/C/71 relative au nouveau régime d'imposition des revenus de remplacement de conjoints aidants du 18 juillet 2022.

À la suite de la loi du 21 janvier 2022, le régime d'imposition des conjoints aidants a été modifié[284].

Les revenus imposables des conjoints aidants ont été étendus (art. 33, al. 3, C.I.R.).

Dorénavant, sont imposables en tant que rémunérations de conjoints aidants les indemnités de toute nature dues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations.

Dès lors, outre les prestations de sécurité sociale allouées au conjoint aidant, les indemnités payées ou attribuées à celui-ci par un assureur dans le cadre d'une assurance complémentaire ou par un tiers responsable d'un accident puisqu'il ne peut plus exercer son activité de conjoint aidant temporairement.

284 Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022, p. 7606.

Lesdites indemnités de réparation (totale ou partielle) sont imposables au moment de leur paiement ou de leur attribution (art. 204, 3°, b), A.R./C.I.R.).

Quelles sont les conséquences sur le calcul de l'impôt ?

Pour le calcul des frais professionnels forfaitaires dans le chef du conjoint aidant, ces indemnités de réparation ne sont pas prises en compte.

Pour l'application de la réduction d'impôt pour les pensions et revenus de remplacement, elles sont :

- considérées comme des indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou invalidité ou comme des autres revenus de remplacement ;
- non considérées comme des revenus d'activité.

Pour le calcul de la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés, ces indemnités de réparation ne sont pas prises en compte.

Pour l'application du crédit d'impôt pour bas revenus d'activité, les indemnités de réparation ne sont pas considérées comme des revenus d'activité.

La loi du 21 janvier 2022 a également prévu que les arriérés d'indemnités de réparation soient imposables distinctement au taux moyen d'imposition de la dernière année antérieure pendant laquelle le contribuable a eu 12 mois de revenus professionnels imposables sauf si l'imposition globale avec ses autres revenus est plus avantageuse.

§ 2 Recouvrement

N. Pirotte, « Grande première codification pour le recouvrement fiscal », *R.G.C.F.*, 2019/3, pp. 191-196.

F. Fogli, « Le nouveau Code du recouvrement : le premier pas vers une simplification de la législation fiscale ? », *R.G.F.C.P.*, 2019/7, pp. 2-3.

M. Petit, « Nouveau "Code du recouvrement" : vers un Codex de la Fiscalité fédérale ? », *R.G.F.C.P.*, 2019/10, pp. 5-18.

Institué par la loi du 13 avril 2019 (*M.B.*, 30 avril 2019), le Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF) est en vigueur depuis le 1er janvier 2020. Les nouvelles règles du recouvrement sont applicables à la plupart des impôts fédéraux, y compris l'impôt sur les revenus.

Sous-section 3
Séparation du couple

§ 1 Établissement de l'impôt

A ≡ Conjoints séparés de fait – Preuve de la séparation de fait

a) **Liège (9e ch. C), 18 février 2020, R.G. n° 2019/RG/112, disponible sur www.fisconet.be.**

b) **Mons (6e ch.), 22 octobre 2021, R.G. nos 2020/RG/206 et 2020/RG/252, disponible sur www.fisconet.be.**

c) **Décision anticipée n° 2023.0887 du 19 décembre 2023, disponible sur www.ruling.be.**

d) **Mons (18e ch.), 6 décembre 2023, disponible sur www.fisconet.be.**

a) Dans cette affaire, la cour d'appel de Liège a estimé qu'il ne peut être considéré qu'il a été mis fin au ménage formé par deux personnes du simple fait que l'une d'elles était détachée à l'étranger dans le cadre de son activité professionnelle et que l'autre occupait fréquemment (essentiellement en période hivernale) le chalet de la première.

Des éléments de fait tels que le nom du membre occupant le chalet à l'étranger apparaissant sur les factures d'électricité et de fourniture internet pour la maison où le ménage s'était initialement établi ont été pris en considération par la cour d'appel de Liège pour refuser la reconnaissance de la séparation de fait.

b) Après avoir rappelé que le domicile fiscal (élément de fait) est le lieu où l'intéressé a établi le centre essentiel de ses intérêts vitaux, privés et professionnels, que ce domicile ne vise pas nécessairement le domicile civil ou administratif tel qu'il ressort de l'inscription dans les registres de la population, la cour d'appel de Mons a jugé qu'une domiciliation administrative distincte des époux et une décision judiciaire fixant des résidences séparées et condamnant l'un des conjoints à payer une pension alimentaire pour les enfants limitée à la période du 1er octobre 1994 au 1er juin 1995 ne permettait pas de considérer les époux comme ayant des domiciles fiscaux distincts.

c) Cette décision anticipée est particulièrement intéressante puisqu'elle confirme la possibilité pour deux époux d'avoir des résidences fiscales distinctes.

Il était question d'un couple marié en séparation de biens pure et simple vivant en Belgique.

Pour des raisons professionnelles, Monsieur X a été amené à déménager et à s'établir en France d'où il exercera pendant au moins 40 % de son temps son activité professionnelle. Il exercera également à concurrence de 40 % de son temps professionnel en Belgique. Monsieur X sera rayé du Registre national des personnes physiques.

Il ne peut donc être contesté que le couple s'établit à l'étranger.

De son côté, Madame Y, administratrice de sociétés, dispose d'un patrimoine important (participations dans des sociétés belges et propriété d'immeubles situés en Belgique). Elle effectuera donc des venues régulières en Belgique (chaque semaine ou tous les 15 jours) afin de gérer son patrimoine privé et d'assurer la gestion des sociétés au sein desquelles elle détient un mandat d'administratrice.

Madame Y a en outre encore de nombreuses attaches personnelles et familiales en Belgique qui impliqueront de nombreux retours en Belgique pour attendre des fêtes de famille (Noël, baptêmes, anniversaires...).

Madame Y restera donc inscrite au Registre national des personnes physiques.

Concernant un couple marié, le domicile fiscal s'apprécie de manière irréfragable en fonction du siège du foyer familial (habitation de la famille) sauf application d'une convention préventive à la double imposition. En effet, le droit fiscal belge a recours à la notion d'unité familiale selon laquelle la résidence fiscale des époux est présumée irréfragablement se situer à l'endroit où est établi le ménage.

Néanmoins, dans le présent cas d'espèce, l'administration fiscale a été menée à conclure que les deux époux devaient être considérés comme ayant des résidences fiscales séparées. C'est en reprenant les notions fondamentales définissant le résident fiscal que l'administration a été menée à cette conclusion.

Pour être résident fiscal, il faut être habitant du Royaume, c'est-à-dire avoir établi son domicile fiscal en Belgique, ou disposer de son siège de la fortune en Belgique (l'endroit depuis lequel les biens d'une personne sont gérés et administrés par celle-ci peu importe l'endroit où se situent lesdits biens).

La détermination de la résidence fiscale est une question de fait accompagnée de deux présomptions. La première (réfragable) consiste à qualifier d'habitant du Royaume celle qui est inscrite au Registre national des personnes physiques indépendamment de sa nationalité ou de son domicile civil. La seconde (irréfragable) concerne les couples mariés et consiste à déterminer la résidence fiscale du couple là où se situe le ménage (habitation du couple).

Si une personne n'a pas de domicile en Belgique, elle peut néanmoins être considérée comme habitant du Royaume si elle dispose du siège de sa fortune en Belgique. Ce critère est indépendant et subsidiaire du premier (domicile fiscal établi en Belgique) mais suffisant en lui-même pour accorder la qualité de résident fiscal à une personne.

Dans le cas présent, l'administration a eu recours au critère du siège de la fortune étant donné que Madame Y dispose d'un important patrimoine immobilier en Belgique.

Concernant le critère du siège de la fortune, le concept d'unité familiale ne s'y applique toutefois pas et ce critère subsidiaire doit s'apprécier séparément dans le chef de chacun des époux.

Compte tenu du déménagement de Monsieur X vers la France et de sa nouvelle organisation familiale à partir de ce pays, il doit être considéré comme un non-résident (n'a pas de domicile fiscal en Belgique ni son siège de la fortune puisqu'il ne dispose pas d'un patrimoine immobilier en Belgique).

En revanche, Madame Y disposant d'un patrimoine immobilier conséquent en Belgique, elle doit être considérée comme résidente fiscale belge sur la base du critère du siège de la fortune.

Partant, le SDA a conclu que les époux X-Y ont des résidences fiscales distinctes.

d) L'un des membres d'un couple séparé de fait contestait l'application de taxes additionnelles de la commune du dernier domicile du ménage.

Le couple était séparé de fait depuis le 20 novembre 2004 et Monsieur TR s'est domicilié dans une autre commune à compter de cette date.

Néanmoins, eu égard à l'article 126, § 2, du C.I.R., les ex-époux sont encore imposés conjointement pour l'année de la séparation, soit l'année 2004.

Considérant que le revenu imposable de chacun des ex-époux est déterminé séparément malgré l'imposition commune, Monsieur TR estimait que la taxe additionnelle qui devait être prise en considération pour le calcul de ses propres revenus imposables était celle de sa nouvelle commune d'habitation.

Cependant, lorsque les époux sont séparés depuis moins d'un an, ils doivent être considérés comme étant encore mariés et le domicile à retenir est celui du ménage en application de l'article 2, alinéa 1er, 1°, *in fine* du C.I.R.

La lecture combinée des articles 2, alinéa 1er, 1°, *in fine* et 126 du C.I.R. implique que les époux séparés de fait au cours d'une année sont encore imposés communément au domicile du ménage pour cette période.

Le domicile fiscal de l'époux séparé de fait dans l'année restant le domicile du ménage, les taxes additionnelles sont déterminées selon le domicile du ménage.

B ≡ Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Rappel

Afin de permettre aux parents, dont les enfants sont hébergés auprès d'eux de façon égalitaire, de bénéficier chacun de la majoration de la quotité exemptée d'impôt, le législateur a inséré un article 132*bis* dans le Code des impôts sur les revenus.

En vertu de cette disposition, en cas d'hébergement égalitaire, lorsque les parents ne font pas partie d'un même ménage mais exercent conjointement l'autorité parentale sur un ou plusieurs de leurs enfants à charge, les majorations de quotité exemptée d'impôt pour enfant(s) à charge peuvent être réparties entre les deux contribuables.

Il convient, pour bénéficier du régime fiscal de la coparenté, de compléter les cases adéquates de la déclaration fiscale et de transmettre à l'administration copie du document attestant de l'hébergement égalitaire, lequel peut être prévu :

- soit sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée par un juge, dans laquelle il est mentionné explicitement que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables et que ceux-ci sont disposés à répartir les suppléments de quotité du revenu exemptée d'impôt pour ces enfants ;

– soit sur la base d'une décision judiciaire où il est explicitement mentionné que l'hébergement des enfants en question est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables.

Deux questions ont particulièrement animé la jurisprudence au cours de la période étudiée : la preuve de l'accord conclu et la question de l'application obligatoire de la répartition de l'avantage fiscal en cas d'accord sur l'hébergement égalitaire.

C ≡ Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Preuve de l'accord

a) **Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne, 12e ch.), 18 mars 2020, *F.J.F.*, 2022, liv. 2, p. 473.**

b) **Civ. Bruxelles (div. Bruxelles fr., 32e ch.), 21 janvier 2021, R.G. n° 20/198/A, disponible sur www.fisconet.be.**

c) **Civ. Liège (div. Liège, 21e ch.), 3 juin 2021, disponible sur www.fisconet.be.**

d) **Mons (18e ch.), 30 mars 2022, *F.J.F.*, 2022, liv. 6, p. 475.**

e) **Circulaire n° 2022/C/63 du 30 juin 2022 relative au régime de la coparentalité fiscale, disponible sur www.fisconet.be.**

f) **Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne, 12e ch.), 7 septembre 2022, *F.J.F.*, 2023, liv. 3, p. 109.**

g) **Civ. Bruxelles (nl.) (7e ch.), 5 décembre 2023, R.G. n° 2022/1320/A, disponible sur www.fisconet.be.**

J. Beernaert, « Modèles de clauses relatives à l'abattement fiscal pour enfants à charge dans l'hypothèse d'un hébergement égalitaire », *Rev. not. b.*, 2020, liv. 3149, pp. 316-340.

a) Une attestation sur l'honneur rédigée par le deuxième parent déclarant que les ex-époux ont pris la décision de la garde partagée égalitaire ne répond pas à la condition de l'article 132*bis* du C.I.R. selon laquelle l'hébergement égalitaire des enfants doit être constaté par une convention enregistrée ou homologuée par une juge ou par une décision judiciaire.

Dans cette affaire, le parent sollicitant l'octroi de l'avantage fiscal avait également déposé un procès-verbal de comparution en conciliation daté du 15 octobre 2018 et duquel il ressortait que l'avantage fiscal lié à l'hébergement de l'enfant sera partagé par moitié à partir du 1er janvier 2016, l'hébergement égalitaire étant en place depuis plusieurs mois au 1er janvier 2016.

Le tribunal n'a pas apprécié si le procès-verbal de comparution en conciliation pouvait répondre au prescrit de l'article 132*bis* du C.I.R. en ce qui concerne la nécessité d'un accord homologué ou d'une décision judiciaire et s'est contenté de constater que la date de ce procès-verbal était postérieure à l'année d'imposition litigieuse (2016). Or, la décision judiciaire octroyant le partage de l'avantage fiscal doit être rendue au plus tard le 1er janvier de l'année pour laquelle le partage de l'avantage fiscal est demandé.

Partant, il peut être implicitement déduit de ce jugement qu'un procès-verbal de comparution en conciliation répond au prescrit de l'article 132*bis* du C.I.R. en ce qui concerne l'obligation pour le parent qui sollicite le partage de l'avantage fiscal de disposer d'une convention homologuée ou d'une décision judiciaire ordonnant un tel partage.

b) Dès l'instant où seule une décision de justice existe qui fait application du régime de la garde alternée, les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôts pour enfant doivent, conformément à l'article 132*bis*, alinéa 1er, C.I.R., être répartis entre les deux parents si l'un d'eux revendique ce partage. Il importe peu que les liens soient rompus entre l'enfant et l'un de ses parents, de sorte que l'autre assume seul l'entretien de cet enfant.

À défaut de toute décision judiciaire révoquant l'hébergement alternatif, le partage institué conserve ses effets. L'article 132*bis* a posé des conditions formelles précises, mettant toutes deux en jeu une décision de justice dans un but de simplification lorsqu'un époux revendique le partage de l'avantage fiscal, conditions qui doivent jouer, pour les mêmes motifs, au cas où un seul des époux revendique une « sortie » du régime d'hébergement alternatif.

c) Il n'est pas possible de revoir la situation fiscale de la requérante en sa faveur en l'absence de convention enregistrée et de jugement pour l'année litigieuse. Une attestation de notaire ne rencontre pas la qualité requise par l'interprétation stricte des termes de l'article 132*bis* du C.I.R.

d) En l'espèce, le juge de la famille avait donné acte et entériné l'accord des parties selon lequel l'autorité parentale à l'égard des enfants resterait conjointe et que les enfants seraient hébergés de manière égalitaire à raison d'une semaine chez le père et d'une semaine chez la mère.

La décision du juge de la famille avait également entériné l'accord des parents aux termes duquel l'avantage fiscal pour enfants à charge resterait acquis à la mère.

L'État belge a soutenu que, dans la mesure où la décision du juge de la famille est une décision judiciaire au sens de l'article 132*bis* du C.I.R., la répartition doit se faire de manière égalitaire entre les deux parents, le législateur n'ayant voulu viser que les seules conventions établies préalablement à la saisine du juge de la famille.

La cour d'appel de Mons n'a pas suivi ce raisonnement dès lors que la décision du juge de la famille n'a fait qu'entériner l'accord des parents résultant de conclusions qu'ils avaient déposées, ce qui implique que cette décision ne peut être vue comme une décision judiciaire au sens de l'article 132*bis* du C.I.R. laquelle doit être un jugement ou un arrêt statuant en fait et/ou en droit sur des points litigieux. Il était donc bien question d'une convention homologuée par le juge, l'article 132*bis* du C.I.R. n'indiquant pas que l'accord des parents doit être préalable à la saisine du juge.

e) Par cette circulaire 2022/C/63, l'administration fiscale a jugé bon de clarifier la notion d'« hébergement réparti de manière égalitaire » telle qu'elle peut être mentionnée dans les conventions et décisions judiciaires.

L'administration fiscale précise tout d'abord que la condition selon laquelle la convention ou la décision judiciaires doit mentionner « explicitement » que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire ne signifie pas que les termes « hébergement réparti de manière égalitaire » doivent être littéralement mentionnés.

Si les descriptions et termes employés sont donc libres, ceux-ci ne peuvent cependant laisser aucun doute quant au fait que l'hébergement ou le séjour des enfants est réparti de manière identique dans le temps entre les deux parents.

Ainsi, les descriptions alternatives suivantes sont acceptées par l'administration fiscale :

- « Séjour réparti sur base égalitaire » ;
- « Arrangement une semaine sur deux avec changement le [date et heure] » ;
- « Séjour alterné avec changement le [date et heure] ».

À noter, pour les deux derniers exemples, qu'il y a lieu de mentionner des jours et heures fixes afin qu'aucun doute sur l'égalité de temps entre les deux parents ne puisse exister.

À l'inverse, les descriptions alternatives suivantes ne sont pas acceptées par l'administration fiscale :

- « Séjour coparenté » ;
- « Garde alternée » ;
- « Bilocation » ;
- « Séjour/résidence alterné(e) ».

Concernant les trois premiers exemples, ceux-ci sont toutefois acceptés pour les conventions et décisions judiciaires antérieures au 1er janvier 2008.

f) Selon l'article 132*bis*, alinéa 1er , du C.I.R., le supplément de quotité exemptée d'impôt pour personnes à charge est réparti entre les deux contribuables ne faisant pas partie du même ménage en cas d'hébergement égalitaire de la personne à charge entre les deux contribuables, soit sur la base d'un jugement, soit sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée par un juge dans laquelle il est mentionné explicitement que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables et qu'ils sont disposés à répartir les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt pour ces enfants.

Il s'agit de deux conditions distinctes, à savoir le caractère égalitaire de l'hébergement, d'une part, et l'accord des parents sur la répartition du supplément à la quotité du revenu exemptée d'impôt, d'autre part.

Le texte de l'article 132*bis* du C.I.R. ne comprend pas le terme « expressément » mais « explicitement ». Le mot « explicite » est défini comme suit par le Larousse : « qui est énoncé complètement et ne peut prêter à aucune contestation » et « qui s'exprime complètement et clairement sans laisser place à l'ambiguïté ».

Le texte de l'article 132*bis* ne prescrit, en revanche, pas l'utilisation d'une formule sacramentelle exclusive de toute autre.

En l'espèce, même si la mention littérale « hébergement égalitaire » n'est pas reprise dans la convention, il apparaît de manière évidente que, tant au cours de l'année scolaire qu'en période de congés scolaires, les parents ont opté pour un hébergement strictement égalitaire.

En outre, les parents ont bien entériné un accord portant sur les modalités de l'article 132*bis* du C.I.R., cette dernière disposition légale apparaissant expressément à deux reprises dans la clause contractuelle.

Le caractère explicite de la volonté des parties d'organiser un hébergement parfaitement égalitaire est encore confirmé par le fait qu'ils ont aussi explicitement prévu de partager l'avantage fiscal, quand bien même la mère n'en retire en réalité aucun avantage fiscal puisqu'elle promérite des revenus de source étrangère (au Grand-Duché de Luxembourg) exonérés en Belgique.

Le Tribunal conclut, sur la base de ces éléments, qu'il y a lieu d'admettre au bénéfice du père l'application de l'article 132*bis* du C.I.R. pour ses trois enfants, refusée par l'administration.

Cette décision, postérieure de quelques mois à la circulaire n° 2022/C/63 commentée ci-avant, confirme ce que l'administration y soulignait déjà, à savoir que la réalité prime en droit fiscal.

g) La contribuable divorcée n'a pas déclaré son enfant mineur à charge au titre de la coparentalité fiscale au sens de l'art. 132*bis* C.I.R. pour l'exercice d'imposition 2021, alors que l'ex-conjoint a déclaré cet enfant comme entièrement à charge fiscalement pour cet exercice. Dans un jugement d'accord devant le tribunal de la famille, l'accord passé entre la contribuable et son ex-mari sur l'hébergement partagé de l'enfant a été homologué.

Le tribunal constate que ce jugement d'accord ne reprend pas expressément la volonté des deux parties précitées de se répartir le supplément à la quotité exemptée d'impôt pour enfant à charge. Les faits démontrent qu'il n'y a pas eu d'accord exprès entre la contribuable et son ex-mari sur la coparentalité fiscale.

Le tribunal le déduit du fait que l'ex-conjoint a déclaré l'enfant commun à charge fiscale complète pour l'exercice d'imposition 2021, alors que la contribuable n'a pas déclaré d'enfant à charge pour cet exercice.

Par conséquent, le tribunal conclut que la contribuable ne peut pas bénéficier de la coparentalité fiscale au sens de l'article 132*bis* C.I.R.

D ≡ Coparenté – Répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge – Caractère facultatif de l'article 132*bis* C.I.R.

a) **Cass. (3e ch.), 17 février 2020, R.G. n° C.17.0556.F, concl. J. Genicot, disponible sur www.juportal.be.**

b) **Civ. Brabant wallon (fisc.) (14e ch.), 21 octobre 2022, *Cour. fisc.*, 2022, liv. 18, p. 456, note W. Defoor.**

c) **Liège (civ.) (9e ch. D), 10 février 2023, R.G. n° 2022/RG/132, *F.J.F.*, 2023, liv. 8, p. 353.**

d) **Civ. Liège (div. Liège, 21e ch.), 4 mai 2023, *F.J.F.*, 2024, liv. 1, p. 23.**

e) **Quest. parl. n° 848 de Monsieur Benoît Piedboeuf du 4 février 2022 (F), *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, 28 mars 2022, p. 134.**

J. Beernaert, « Abattement fiscal pour enfants à charge dans le cadre d'un hébergement égalitaire : Enfin ! », *Act. dr. fam.*, 2020, liv. 3, p. 71.

C. Gaudius, « Un parent divorcé a-t-il droit à la totalité du supplément à la quotité exemptée d'impôt pour enfants à charge lorsque les enfants résident uniquement auprès de ce contribuable après le divorce, malgré le fait qu'une décision judiciaire a imposé une garde alternée aux parents et a réparti l'avantage fiscal entre les deux parents ? », *Cour. fisc.*, 2020, liv. 7, pp. 164-167.

J. Picavet, « Le régime fiscal de la coparenté s'applique-t-il obligatoirement en présence d'un hébergement égalitaire ? », *Act. fisc.*, n° 2020/17, pp. 1-4.

M. Ruell *et al.*, « Fiscaal co-ouderschap, een (verplicht) automatisme? », *T.F.R.*, 2021, liv. 608, pp. 868-872.

W. Defoor, « La coparentalité fiscale de l'article 132*bis* C.I.R.92 n'a pas de caractère obligatoire », *Cour. fisc.*, 2022, liv. 18, pp. 456-462.

L. Maes, « Libre choix sur la fin du régime fiscal de la coparenté ? », *Le Fiscologue*, n° 1742, 15 avril 2022, pp. 6-9.

L. Maes, « Le ministre à propos de la coparenté fiscale : la réalité d'abord », *Le Fiscologue*, n° 1749, 10 juin 2022, pp. 7-8.

L. Maes et J. Van Dyck, « Coparenté fiscale et répartition de l'avantage fiscal : tantôt oui, tantôt non », *Le Fiscologue*, n° 1752, 1er juillet 2022, pp. 7-10.

P. Debbaut, « De fiscale co-ouderschapsregeling: een goede fiscale regeling? », *Not. Fisc. M.*, 2023, liv. 10, pp. 390-406.

a) La Cour de cassation, dans cet arrêt de principe, a jugé qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales et autres que l'article 132*bis* du C.I.R. a été introduit afin de permettre, lorsque l'hébergement de l'enfant est réparti de manière égalitaire, de déroger à la règle que la majoration de la quotité exemptée est attribuée au seul parent chez qui l'enfant est domicilié et ainsi d'autoriser une répartition égalitaire de cette majoration.

Cette disposition instaure, non une obligation, mais une faculté pour les parents.

Il s'ensuit que le juge ordonnant ou constatant un hébergement égalitaire doit, en cas de contestation, statuer sur la demande d'attribution de la majoration de quotité exemptée pour, soit en laisser le bénéfice au parent chez qui l'enfant est domicilié, soit l'attribuer pour moitié à chacun des parents.

b) Sur le même thème, le tribunal du Brabant wallon décrit en quoi la thèse de l'État belge quant au caractère d'ordre public de l'article 132*bis* du C.I.R. ne peut être suivie, au terme d'un raisonnement très clair qu'il nous paraît intéressant de reproduire ci-après :

> « [...]
> Troisièmement, l'État belge soulève l'argument selon lequel cette disposition est d'ordre public. Le tribunal ne partage pas cette position juridique.
> La loi est la source principale de l'ordre public : Le législateur peut décréter d'ordre public en toute matière en se fondant sur des considérations d'opportunité politique.
> C'est aux tribunaux à rechercher et à décider si des intérêts essentiels de la société sont impliqués dans cette législation. M. Ganshof van der Meersch écrit que le juge a la faculté de qualifier d'ordre public une loi dont le caractère impératif ou supplétif n'est pas indiqué, ou ne l'est pas avec certitude. Il jouit à cet égard d'une grande liberté, mais la qualification qu'il donnera à la loi est soumise au contrôle de la Cour de cassation. [...]
> Cet ordre public reconnu par le juge, antithèse de la liberté contractuelle reste substantiellement un élément de conservation sociale et de protection. Il est fondé sur un bien commun suffisamment impérieux pour permettre aux tribunaux de faire reculer devant ces règles la volonté individuelle.
> Certes, considérant la fonction du droit fiscal et les contours de la notion de l'ordre public, le droit fiscal est en principe d'ordre public car, sans conteste, il touche aux intérêts essentiels de l'État ou de la collectivité ou fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société. Cela étant, c'est à bon escient que Tiberghien nuance en énonçant que toutes les dispositions qui touchent à la matière fiscale ne sont pas d'ordre public.
> Appliquant ces principes au cas d'espèce, le tribunal constate qu'en l'espèce, le législateur a spécifiquement prévu que les parties pouvaient déroger par convention à l'article 132*bis* du C.I.R. 92 ; la Cour de cassation a en outre expressément confirmé que le juge pouvait déroger à l'article 132*bis* du C.I.R. 92 tout en spécifiant qu'il s'agissait d'une faculté pour les parents.
> En faisant ce constat, le tribunal estime que cette disposition n'est pas d'ordre public au sens vu ci-avant et que le tribunal de la jeunesse, par son jugement du 17 novembre 2014 en cause de M. C.S. et de Mme E.C., n'a pas méconnu cette disposition légale. Par conséquent, les ex-époux pouvaient convenir d'une modulation différente de l'abattement fiscal que celle visée à l'article 132*bis* du C.I.R. 92.
> [...] L'article 132*bis* du C.I.R. 92 n'exclut nullement la possibilité de choix de la répartition de l'abattement fiscal si la répartition égalitaire de l'hébergement découle d'une décision judiciaire ».

c) La répartition de l'avantage fiscal pour enfants à charge entre les parents divorcés qui assument chacun, à parts égales, l'hébergement des enfants, prévue par l'article 132*bis* du C.I.R., constitue une exception au principe qui veut que cet avantage ne soit accordé qu'à un seul des parents. Cette disposition instaure, non une obligation, mais une faculté pour les parents. Il s'ensuit que le juge ordonnant ou constatant un hébergement égalitaire doit, en cas de contestation, statuer sur la demande d'attribution de la majoration de quotité exemptée

pour, soit en laisser le bénéfice au parent chez qui l'enfant est domicilié, soit l'attribuer pour moitié à chacun des parents.

En l'espèce, l'article 132*bis* du C.I.R. n'est pas applicable puisque, si la convention préalable à divorce homologuée par le Tribunal de la famille organise l'hébergement des enfants de manière égalitaire entre les parents, celle-ci prévoit toutefois que les enfants seront fiscalement à charge de l'ex-mari.

La convention conclue entre les ex-époux et homologuée par le tribunal de la famille, ne crée dans le chef de l'administration aucune obligation d'accorder l'avantage fiscal à l'ex-mari s'il n'est pas établi que les conditions de l'article 136 du C.I.R. sont effectivement remplies dans son chef. Dès lors que l'intéressé revendique un avantage fiscal, il lui incombe de démontrer qu'il est dans les conditions pour l'obtenir à savoir, en l'occurrence, que ses enfants faisaient partie de son ménage au 1er janvier de l'exercice d'imposition.

En l'occurrence, l'on peut présumer que les enfants, étant domiciliés à cette date à l'adresse de leur mère, faisaient partie du ménage de cette dernière ; l'intimé n'apporte aucun élément qui permettrait de considérer qu'ils faisaient en réalité partie de son propre ménage, de sorte que l'avantage fiscal pour enfants à charge ne peut lui être accordé.

d) L'administration soutient qu'en présence d'une décision judiciaire consacrant l'hébergement égalitaire, l'avantage fiscal doit obligatoirement être réparti par moitié entre les deux parents.

Le tribunal constate qu'un jugement du tribunal de la jeunesse a entériné l'accord des parties selon lequel l'avantage fiscal lié à la charge des deux enfants est attribué au requérant.

Le tribunal souligne que l'alinéa 3 de l'article 132*bis* du C.I.R. ne peut s'appliquer, étant entendu que les parties ont convenu que l'avantage fiscal résultant de la charge des enfants devait être octroyé exclusivement au requérant. Il rappelle que le régime fiscal de la coparenté ne s'applique que si les deux parents confirment, dans leur accord devant le juge, qu'ils souhaitent répartir l'avantage fiscal entre eux.

Rien n'interdit, en effet, de considérer les enfants comme faisant partie du ménage du père, en application de l'article 136 du C.I.R., et comme étant fiscalement intégralement à sa charge en cas d'hébergement égalitaire, lorsque l'accord des parents, homologué par le juge, le prévoit explicitement et qu'en fait, les enfants vivent effectivement la moitié du temps avec leur père.

Le seul fait que les enfants soient inscrits dans les registres de la population de la commune à l'adresse de leur mère ne peut suffire à faire obstacle à ce que la réduction fiscale soit entièrement accordée au père, dès lors qu'il n'est pas démontré qu'en réalité, le père n'hébergerait pas les enfants de manière égalitaire et n'en assumerait pas la charge.

Selon le tribunal, c'est donc à juste titre que le requérant se prévaut de la jurisprudence de la Cour de cassation du 17 février 2020 (R.G. n° C.17.0556.F) aux termes de laquelle l'application du régime fiscal de la coparenté décrit à l'article 132*bis* du C.I.R. n'a pas de caractère obligatoire pour les parents, mais constitue seulement une faculté dont ils peuvent faire usage.

Il n'y a aucun obstacle légal à ce que l'avantage fiscal pour les enfants qui sont hébergés de manière égalitaire chez les deux parents soit attribué à l'un d'entre eux, dès lors que cet élément a fait partie d'un accord financier global entre parents, ce qui est le cas en l'espèce.

Le caractère d'ordre public du droit fiscal invoqué par l'administration pour priver d'effet toute convention contraire n'est pas affecté en l'espèce puisque le respect des conditions spécifiques du régime légal de l'article 132*bis* du C.I.R. implique que lorsqu'elles ne sont pas matériellement réunies, le régime légal ne peut trouver à s'appliquer.

e) Le ministre des Finances a précisé dans cette réponse à une question parlementaire que le système de la coparentalité n'est jamais imposé par l'administration fiscale puisqu'elle ne fait qu'appliquer la disposition légale selon une convention librement conclue par les contribuables ou, à défaut, sur la base d'une décision judiciaire tout en prenant en compte la réalité et le respect de la convention ou de la décision judiciaire.

Partant, même si l'hébergement de l'enfant est réparti de manière égalitaire sur la base d'une convention ou d'une décision judiciaire mais que l'un des parents revendique la totalité du supplément de quotité exemptée d'impôt alors que le second parent revendique la moitié de ce dernier, l'avantage sera accordé intégralement au parent qui le revendique s'il démontre sur la base d'éléments de fait et de droit que l'hébergement égalitaire n'est en réalité pas appliqué et que l'enfant fait partie de manière exclusive de son ménage.

À l'inverse, bien qu'un hébergement égalitaire soit convenu (par convention ou décision judiciaire) et fidèlement appliqué en pratique mais qu'un des parents revendique la totalité de l'avantage fiscal alors que le second ne revendique ni la totalité de celui-ci, ni la moitié dans sa propre déclaration fiscale, l'administration fiscale présumera que les conditions liées à l'hébergement égalitaire ne sont pas respectées dans la réalité en telle sorte que le régime de la coparentalité fiscale ne sera pas appliqué.

Cette réponse parlementaire est en droite ligne avec l'enseignement de l'arrêt de la Cour de cassation du 17 février 2020 commenté ci-avant.

§ 2 Rentes alimentaires

A ≡ Déductions des rentes alimentaires – Taxation des rentes alimentaires – Rappel

Conformément à l'article 104, 1°, du C.I.R., les rentes alimentaires payées par un parent peuvent être déduites à concurrence de 80 % de leur montant moyennant le respect des conditions suivantes :

- les rentes sont payées régulièrement ;
- à des personnes ne faisant pas partie du ménage du contribuable qui entend les déduire ;
- en exécution d'une obligation découlant du Code civil ou du Code judiciaire (ou d'une disposition analogue en droit étranger).

Une déduction différée, c'est-à-dire une déduction de rentes alimentaires payées après la période imposable au cours de laquelle elles sont dues (à hauteur de 80 % également), est autorisée par l'article 104, 2°, du C.I.R. à la condition qu'une décision judiciaire ait fixé définitivement le montant ou qu'elle l'ait augmenté.

En ce qui concerne le crédirentier, les rentes alimentaires ou capitaux en tenant lieu sont taxables à concurrence de 80 % (art. 90, 3° et 4°, et 99 C.I.R.). Une globalisation avec ses autres revenus est en principe prévue.

Si le crédirentier est un enfant, les rentes qui lui sont ainsi versées font partie de ses revenus propres. Il doit les déclarer et est imposé si 80 % du total des rentes perçues excèdent le minimum exempté (art. 131 C.I.R.).

Si la rente est convertie en un capital, le crédirentier ne sera pas imposé en une seule fois sur le capital perçu. L'article 170 du C.I.R. prévoit, en effet, que le crédirentier sera taxé chaque année, durant toute sa vie, sur la base de 80 % de la pension annuelle à laquelle le capital se substitue. Cette pension est calculée forfaitairement, en application des coefficients de conversion prévus à l'article 169 du C.I.R., ainsi qu'à l'article 73 de l'A.R./C.I.R.

En ce qui concerne les arriérés de rentes alimentaires (art. 90, 4°, C.I.R.), il est prévu qu'ils seront, non pas globalisés, mais taxés à un taux distinct : le taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables (art. 171, 6°, C.I.R.). Attention, toutefois : il est nécessaire qu'il s'agisse d'arriérés de rentes versés en application de l'article 104, 2°, du C.I.R. Partant, ces arriérés de rentes ou rentes complémentaires doivent être payés après la période imposable au cours de laquelle les rentes sont dues, et ce, en exécution d'une décision judiciaire qui en a fixé ou augmenté le montant avec effet rétroactif. *A contrario*, les arriérés versés tardivement, sans qu'il s'agisse là de l'exécution d'une décision judiciaire fixant ou augmentant le montant avec effet rétroactif et sous réserve de la tolérance administrative autorisant la déduction des rentes alimentaires versées endéans les trois derniers mois[285], ne sont pas taxables dans le chef du crédirentier sur la base de l'article 90, 4°, du C.I.R. Il en va de même des arriérés de rentes que serait condamné à payer un débirentier, alors que même que l'obligation de payer la rente était déjà prévue par un jugement antérieur[286].

B ≡ Conditions de déduction – Régularité des paiements

a) **Civ. Liège (div. Liège, 21e ch.), 10 janvier 2019, *F.J.F.*, 2020, liv. 4, p. 137.**

b) **Civ. Liège (div. Liège, 21e ch.), 7 septembre 2023, *F.J.F.*, 2023, liv. 10, p. 428.**

a) Le litige porte sur la déductibilité de rentes alimentaires versées par la contribuable à son fils pour des aides ponctuelles mais précises, établies par extraits de compte bancaire.

Les rentes alimentaires prennent la forme de paiements « au coup par coup » pour financer des dépenses de nourriture, fournitures scolaires, entretien de la maison, carburant, électricité, eau, énergie, classes vertes, dépenses de soins de santé, assurance incendie, achat de

285 Circ. n° CI.D.19/431.407 du 17 février 1993, n° 36, disponible sur www.fisconet.be.

286 J. Oprenyeszk, « § 5. Le choix de vie familiale », *Chron. not.*, vol. 69, Larcier, 2019, pp. 204-205.

lunettes et cours particuliers pour enfants. Les dépenses relèvent bien du quotidien et de la notion d'« aliments » au sens du Code civil.

L'État belge ne peut raisonnablement exiger l'identification exacte du bénéficiaire de certaines dépenses dès lors qu'il ne conteste pas l'état de besoin du fils de la contribuable, état de besoin qu'il ne peut d'ailleurs ignorer dès lors qu'il ne déclare qu'un petit salaire, en plus de ses allocations de chômage, et vu l'absence d'usage et de propriété dans son chef tant d'une maison que d'une voiture.

La localisation des dépenses montre qu'il s'agit d'achats réalisés à proximité du domicile du fils de la requérante et non à proximité du domicile de la contribuable.

Le fait pour la contribuable de confier à son fils sa carte bancaire permet une traçabilité des dépenses litigieuses précises et ponctuelles (à l'inverse d'une aide financière invariable et forfaitaire allouée par mois et qui ne donnerait aucune garantie ni éclairage sur la nature des achats financés).

Compte tenu de la nature des dépenses, il peut même paraître indécent de requérir l'identification exacte du bénéficiaire dans un tel contexte et de rejeter purement et simplement la déduction du surplus de la rente postulée, alors qu'elle est taxée dans le chef du fils de la contribuable.

Quant à la condition de régularité, la périodicité requise légalement ne suppose pas que des montants identiques soient versés à chaque fois. En l'espèce, les paiements ont lieu en fonction des circonstances de besoin du crédirentier et couvrent les douze mois de l'année, ce qui suffit à rencontrer la condition légale.

Les conditions légales de déductibilité des rentes alimentaires en cause sont donc réunies.

b) Le requérant est divorcé depuis 2016 et a été condamné à payer une rente alimentaire à son ex-épouse. Pour les exercices d'imposition 2020 et 2021, le requérant a été imposé à la suite de propositions de déclaration simplifiée.

Le requérant introduit une réclamation contre lesdites cotisations afin qu'il soit tenu compte de la déduction des rentes alimentaires. Dans le cadre de la réclamation, Solidaris atteste avoir retenu sur les indemnités dues au requérant une somme de 1.800,00 euros de pensions alimentaires en 2018 et en 2019 et une somme de 600,00 euros en 2020.

Dans sa décision, l'administration rejette la réclamation en l'absence de preuve de la régularité des retenues de Solidaris, qui n'a pas justifié le détail ni la date des paiements, et en l'absence de paiements volontaires, le crédirentier ayant été contraint de recourir à des mesures d'exécution pour obtenir ce qui lui est dû.

Dans le cadre du recours introduit par le requérant, le tribunal rappelle que la déduction des rentes alimentaires est soumise à la réunion de plusieurs conditions, dont celle selon laquelle le versement doit être justifié par des éléments probants, qui est mise en cause en l'espèce compte tenu du paiement de la rente alimentaire par un tiers de manière forcée.

Le tribunal souligne tout d'abord que les versements sont démontrés par Solidaris.

Le tribunal précise ensuite que bien que les versements n'aient pas été faits par le requérant lui-même, il n'en reste pas moins que le mode de paiement est régulier et répond à l'obligation civile d'entretien.

Autrement dit, il est admis que le paiement ne doit pas nécessairement être effectué de manière volontaire et que le paiement intervenu de manière régulière dans le cadre d'une délégation de sommes ou obtenu par une saisie est également déductible ou taxable.

C ≡ Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Mise à disposition d'un immeuble

a) **Liège (9e ch. D), 11 octobre 2019, *F.J.F.*, 2020, liv. 7, p. 254.**

b) **Anvers, 2 juin 2020, *F.J.F.*, 2021, liv. 4, p. 138.**

a) La mise à disposition gratuite, au bénéfice de l'épouse, de l'immeuble conjugal, propriété exclusive du mari, pendant la procédure en divorce, constitue une rente alimentaire imposable en vertu de l'article 90, 3°, du C.I.R. Cette disposition ne requiert pas l'existence d'une décision judiciaire.

L'épouse a gratuitement joui des lieux à l'exclusion de son mari qui, en lui laissant disposer seule d'un bien qui lui était propre, s'acquittait du devoir de secours et d'assistance entre époux résultant du Code civil (art. 213). Elle a par conséquent bénéficié d'une rente alimentaire imposable au sens de l'article 90, 3°, du C.I.R. tant pendant la période pendant laquelle les mesures urgentes et provisoires définies par le juge étaient applicables que postérieurement à la date où est arrivée à son terme la procédure qui a donné lieu à ces mesures urgentes et provisoires.

L'éventuelle intention du mari de s'acquitter à la fois de ses obligations alimentaires à l'égard de ses enfants et à l'égard de l'épouse n'a pas pour conséquence de diminuer l'avantage dont cette dernière a bénéficié du fait de l'attribution de l'immeuble. Même si la charge des enfants du couple incombait à l'épouse, cette dernière disposait du bien litigieux et le partage des lieux avec eux n'implique en rien qu'elle aurait bénéficié d'un avantage moins important de ce fait.

b) Selon la cour d'appel d'Anvers, le commentaire administratif reconnaît que la mise à disposition gratuite d'une habitation peut être considérée comme une rente alimentaire réellement payée (Com.IR, n° 104/54). En l'absence de décision de justice, le caractère déductible de cet avantage doit être apprécié sur la base d'un ensemble des circonstances juridiques et factuelles.

Selon la cour, l'État belge conteste à tort que le capital unique sous la forme d'un droit d'habitation à vie puisse être déduit en tant que rente alimentaire au motif que la durée de vie du bénéficiaire ne serait pas connue au moment de l'octroi. Dans les conventions préalables à divorce par consentement mutuel, le droit d'habitation est clairement et définitivement attribué et l'acte indique aussi bien la valeur locative mensuelle que la valeur de la capitalisation du droit d'habitation. Puisque le droit d'habitation a été attribué de manière définitive dans

les conventions préalables à divorce par consentement mutuel, cela signifie que le droit a immédiatement disparu du patrimoine du contribuable.

La cour décide que le capital pouvait donc être déduit durant l'année de l'octroi sans que le « caractère régulier de la distribution » ne pose un problème. En vertu de l'article 104, 1°, C.I.R., un capital qui remplace une distribution régulière peut en effet être porté en déduction (Com. IR n° 104/39).

La Cour estime cependant que le contribuable ne peut déduire que la valeur capitalisée du droit d'habitation telle que mentionnée *« pro fisco »* dans l'acte (à savoir 308.000,00 euros). La remise d'un rapport d'évaluation unilatéral par le contribuable mentionnant une valeur supérieure que celle reprise dans l'acte n'y change rien.

La cour considère que c'est le capital unique mentionné dans les conventions préalables à divorce par consentement mutuel qui correspond à un droit d'habitation à vie et qui peut être porté en déduction en tant que rente alimentaire au sens de l'article 104, 1°, C.I.R.

La cour réforme le jugement litigieux et ordonne le recalcul de la cotisation contestée.

D ≡ Conditions de déduction – Exécution d'une obligation d'aliments – Paiement volontaire – Assimilation à une libéralité non déductible

Anvers (3e ch.), 5 janvier 2021, *Not. Fisc. M.*, 2021, liv. 10, p. 367.

Les pensions alimentaires ne sont déductibles que si elles s'inscrivent dans le cadre d'une obligation alimentaire imposée par le Code civil ou judiciaire. Les dépenses faites volontairement, en dehors de toute obligation, sur initiative personnelle ne sont pas déductibles. Le contribuable doit prouver que les versements sont destinés à procurer une certaine subsistance au créancier alimentaire. Si cette preuve ne peut être rapportée, il s'agit, selon la cour, de libéralités non déductibles.

E ≡ Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Notion d'état de besoin – Prise en compte du niveau de vie élevé – Aspirations de luxe

a) **Gand (fisc.) (5e ch.), 23 février 2021, *Le Fiscologue*, n° 1718, 15 octobre 2021, p. 13, note S. Van Crombrugge.**

b) **Anvers (civ.) (6e ch.), 21 juin 2022, *F.J.F.*, 2024, liv. 4, p. 163.**

a) Un couple de contribuables invoque l'article 104, 1°, C.I.R. afin de déduire des rentes alimentaires qu'il a payées respectivement à ses parents et beaux-parents, arguant que ceux-ci auraient perdu une grande partie de leur patrimoine à la suite de cautionnements et ne seraient donc plus en mesure de maintenir leur standing. L'Administration refuse cette déduction.

La référence à une obligation résultant du Code civil ou du code judiciaire suppose que le bénéficiaire de la rente soit en état de besoin. Il incombe aux contribuables de prouver l'état de besoin et l'obligation alimentaire.

La notion d'obligation alimentaire suppose que le crédirentier perçoive une rente alimentaire qui lui permet de faire face aux dépenses strictement indispensables pour vivre, notamment pour le sortir de son état de besoin, la référence à un niveau de vie plus élevé n'étant pas autorisée. L'obligation alimentaire des parents à l'égard de leurs enfants (et vice versa) n'implique pas l'obligation de leur assurer un certain standing ou un niveau de vie plus ou moins élevé. Le fait de pouvoir tenir compte des possibilités des deux parties et du statut social de la personne concernée n'implique pas que l'état de besoin s'étende au maintien d'un niveau de vie antérieur. En soi, le fait que les (beaux-)parents ne soient plus en mesure de conserver leur niveau de vie antérieur à la suite de l'appel à leur cautionnement et en raison de la faillite des sociétés qu'ils géraient ne les plonge pas dans un état de besoin.

La cour constate que les (beaux-)parents ont été personnellement en mesure, pendant la période imposable en cause, d'émettre un montant non négligeable de 4 420,00 euros en titres-services, sans soutien financier, comme au cours des années précédentes. Elle constate aussi que pendant cette période, ils ont apuré plus de 100.000 euros de dettes et qu'ils n'avaient pas déclaré un revenu de près de 100.000 euros. D'une manière générale, la cour constate un manque de clarté, de sincérité et d'exhaustivité à propos des éléments du patrimoine, des ressources et des revenus des (beaux-) parents.

La cour conclut que les contribuables ne s'acquittent pas de la charge de la preuve d'un état de besoin réel de leurs (beaux-)parents.

b) L'article 104, 1°, du C.I.R. exige que les pensions alimentaires, pour être déductibles, aient été payées en exécution d'une obligation légale. La charge de la preuve incombe au contribuable.

Dans l'affaire commentée, les débats ont porté sur les notions de frais ordinaires et extraordinaires au sens de l'article 203*bis*, § 3, du Code civil.

Les frais ordinaires sont tous les frais habituels relatifs à l'entretien quotidien de l'enfant. Les frais extraordinaires sont définis comme les dépenses exceptionnelles, nécessaires ou imprévisibles, résultant d'événements accidentels ou inhabituels et dépassant le budget habituel pour l'entretien quotidien de l'enfant qui a pu servir de base à la fixation des contributions alimentaires.

L'obligation de l'article 203, § 1er, du Code civil comporte un volet matériel et un volet moral. L'aspect matériel consiste à entretenir l'enfant (nourriture, vêtements, logement), à lui fournir des soins, des soins médicaux (ou à les faire fournir), à supporter des frais d'études et de distractions, etc., c'est-à-dire à supporter tous les besoins d'ordre matériel. L'aspect immatériel consiste à donner à l'enfant une éducation et une formation, à le surveiller, à le guider pour qu'il devienne un individu adulte, bref, à assumer le devoir de socialisation de l'enfant.

L'aspect matériel du devoir d'entretien des parents va bien au-delà de la simple fourniture des besoins vitaux. Les parents doivent subvenir aux besoins de leur enfant en fonction de leurs propres capacités, c'est-à-dire proportionnellement à leur situation financière. L'enfant a le droit de partager le niveau de vie de ses parents. Toutefois, cette règle doit être appliquée

avec une certaine nuance dans le cas de parents très aisés : l'enfant ne peut prétendre qu'à ce qui peut encore être raisonnablement considéré comme des (frais de) « logement, frais de subsistance, d'éducation et de formation ». L'ensemble de ce qui va au-delà ne peut plus être considéré comme faisant partie des obligations légales parentales, mais appartient au domaine de la générosité.

La cour déduit des faits présentés que le contribuable a versé +/- 590 euros par mois au cours de l'année de revenus litigieuse à titre de pension alimentaire pour les « frais ordinaires » (à savoir le logement, les frais de subsistance, la surveillance, l'éducation, les activités récréatives et de loisirs, la pratique d'un sport et l'éducation). Ce point n'est pas contesté. Toutefois, le contribuable demande la déduction supplémentaire de ses dépenses pour les loisirs de ses deux enfants.

La cour rejette cette demande et rappelle que ces frais sont censés déjà compris dans les frais « ordinaires » précités et que le contribuable ne démontre pas que ces frais, dont l'administration conteste la déductibilité en tant que contributions alimentaires, peuvent encore raisonnablement être considérés comme des frais de « logement, de subsistance, d'éducation et de formation ». En effet, la satisfaction des besoins matériels et physiques comprend, entre autres, la nourriture, l'habillement, le logement, le chauffage, les soins médicaux, le transport, l'éducation, etc. mais pas les frais qui devraient satisfaire des aspirations de pur luxe.

Ainsi, le contribuable ne prouve pas que les frais en cause relèvent encore des obligations légales parentales. En conséquence, la cour conclut que les paiements en cause ont été effectués volontairement et non en exécution d'une quelconque obligation alimentaire.

F ≡ Conditions de déduction – Obligation d'aliments – Frais funéraires

Anvers (civ.) (6e ch.) 17 janvier 2023, *F.J.F.*, 2024, liv. 3, p. 121.

La cour doit se prononcer sur la question de savoir si les montants que le contribuable a payés à une entreprise de pompes funèbres pour les funérailles de sa mère sont déductibles dans son chef en tant que rentes alimentaires au sens de l'article 104, 1°, du C.I.R. Le contribuable soutient que les frais funéraires doivent être considérés comme un secours alimentaire au sens de l'article 205 de l'ancien Code civil, ce que l'administration conteste. Sur la base de l'article 205 de l'ancien Code civil, les enfants doivent des aliments à leurs père et mère et autres ascendants qui sont dans le besoin.

La cour décide que les frais funéraires ne constituent pas un secours alimentaire en se fondant sur les considérations suivantes. Les frais funéraires ne surviennent qu'après le décès et n'ont donc rien à voir avec le fait d'assurer au défunt une vie digne. L'obligation alimentaire s'éteint par la mort du créancier alimentaire. Les frais funéraires trouvent leur cause dans la mort et non dans ce qui est nécessaire pour mener une vie digne. Ils ne surviennent qu'après le décès, moment où l'obligation alimentaire s'éteint.

De plus, la cour souligne qu'il n'existe aucun autre fondement légal dans le Code civil ou dans le Code judiciaire sur la base duquel repose une obligation juridique de payer les frais

funéraires. Tout au plus peut-il être question d'une obligation extrapatrimoniale de parenté fondée sur la coutume ou d'une obligation naturelle, au regard de laquelle l'obligation morale de payer les frais funéraires peut être perçue comme impérieuse à l'égard du sens général de la justice. Dans aucun des deux cas, selon la Cour, il n'est en revanche question d'une obligation légale qui peut conduire à la déductibilité au regard de l'article 104, 1°, du C.I.R.

G ≡ Conditions de déduction – Ménage distinct

a) **Gand (fisc.) (5e ch.), 21 mai 2019, *F.J.F.*, 2019, liv. 8, p. 279.**

b) **Mons, 6 mai 2020, disponible sur www.fisconet.be, publié le 8 janvier 2021.**

c) **Civ. Liège (div. Liège, 21e ch.), 1er octobre 2020, *R.G.C.F.*, 2021, liv. 1-2, p. 99.**

a) La question se pose de savoir si la fille au profit de laquelle la rente a été payée faisait ou non partie du ménage des contribuables durant l'exercice d'imposition 2014.

La Cour juge que les contribuables établissent à suffisance que leur fille ne faisait pas partie de leur ménage pendant cet exercice d'imposition, et ce sur la base des considérations suivantes :

- La fille était déjà inscrite, depuis 2006, à une autre adresse que celle des contribuables. Durant la période s'écoulant de 2007 à 2012, elle a changé six fois de domicile, systématiquement à des adresses auxquelles le père n'avait jamais été inscrit. Au terme de ses études, à partir de décembre 2015, elle est demeurée inscrite à une autre adresse encore.
- Les éléments concrets du dossier (divorce des parents lorsque la fille avait trois ans, attribution du droit de garde au père lorsqu'elle avait quatorze ans, déménagement du père vers la côte belge lorsque la fille est devenue majeure, en vue de fonder une nouvelle famille) permettent d'admettre que la fille a eu la volonté, dès sa majorité, de construire une vie familiale propre, distincte de celle de ses parents.
- Les pièces soumises indiquent que la fille était aussi, depuis 2007, autonome d'un point de vue administratif. Toute la correspondance et les factures étaient envoyées à son adresse (et non à celle de ses parents). Il ne ressort pas non plus des dépenses consignées dans les extraits de compte de la fille qu'elle serait, à un quelconque moment, revenue dans la maison de son père.
- La fille dépose, depuis des années, une déclaration fiscale personnelle dans laquelle la rente alimentaire reçue a été indiquée, tandis que le père n'a plus mentionné sa fille en tant que personne à charge.

b) La cour d'appel de Mons a indiqué que la condition de ne pas faire partie du ménage est une question de fait appréciée souverainement par le juge du fond en fonction de l'intention du crédirentier de quitter le toit du débiteur de la rente.

En l'espèce, le fait qu'un enfant soit éloigné de ses parents dans le cadre de la poursuite de ses études supérieures dans un pays étranger (et bien que ses retours en Belgique étaient très limités et déterminés par les vacances scolaires), qu'il ait géré ses dépenses sur place

et qu'il ait décidé finalement de s'y installer de manière définitive avec son compagnon une fois ses études terminées (sans avoir réintégré le domicile familial entretemps), n'est pas de nature à démontrer sa volonté de quitter le ménage de ses parents lorsqu'il a entamé et poursuivi ses études à l'étranger.

La cour a également indiqué que, étant à l'étranger, il appartenait à l'enfant de gérer son argent et de faire les courses alimentaires mais que cela ne changeait rien à l'appréciation reprise ci-avant.

La cour a estimé que cet élément était renforcé par le fait que le contribuable avait pris à sa charge de nombreux frais liés aux études de l'enfant (minerval, loyer du logement à l'étranger…) et qu'il ait continué à percevoir des allocations familiales durant l'année où la rente a été versée. En outre, mais sans que cela ne soit un élément déterminant, l'enfant était encore domicilié chez lui.

c) Pour qu'une rente alimentaire soit déductible, il faut que l'existence d'un « ménage distinct » soit établie, ce qui doit se faire au moyen d'éléments positifs, concrets et contrôlables. En l'espèce, la crédirentière, étudiante, démontre avoir vécu durant la période incriminée dans un kot, tout en restant inscrite au domicile de son père, en raison du refus opposé par son bailleur de la laisser se domicilier au kot. L'occupation du kot n'est pas contestable (photos à l'appui), de sorte que la rente est déductible.

H ≡ Conditions de déduction – Preuve du paiement effectif – Intervention d'un tiers

Anvers, 1er mars 2022, R.G. n° 2020/AR/1609, disponible sur www.fisconet.be.

Dans cette affaire, une mère débitrice d'aliments sollicitait la déduction d'une rente de 11.024,00 euros.

Il n'était pas contesté que ce paiement était dû en raison d'une décision judiciaire et que le créancier d'aliments ne faisait pas partie du ménage de la mère.

La seule condition que l'administration fiscale estimait non rencontrée était celle du paiement.

En effet, le paiement de la rente en question ne provenait pas du compte bancaire de la mère mais du compte bancaire de sa tante.

Cette dernière avait indiqué, lors du paiement effectué au crédit du compte du créancier d'aliments, la communication habituelle souhaitée par le créancier d'aliments et avait ajouté le nom de la mère.

La cour d'appel d'Anvers n'a pas suivi la thèse de l'administration fiscale et a estimé que le paiement effectué par un tiers au nom et pour le compte du débiteur d'aliments répondait à la condition de l'article 104, 1°, du C.I.R. La déduction a donc été accordée.

L'élément de représentation de la contribuable dans le cadre du paiement est donc important.

À noter également que, sans en tirer un argument quelconque du point de vue fiscal, la cour a jugé utile de procéder à la qualification de la relation entre la contribuable et sa tante. Cette relation a été qualifiée de prêt et non de don.

I ≡ Conditions de déduction – Arriérés – Non-exécution volontaire d'une décision de justice

a) **Civ. Louvain (12e ch.), 11 janvier 2019, *F.J.F.*, 2020, liv. 5, p. 172.**

b) **Mons, 22 avril 2020, R.G. n° 2019/RG/80, disponible sur www.fisconet.be.**

c) **Gand, 16 novembre 2021, *T.F.R.*, 2022, liv. 618, p. 303.**

d) **C. const., 17 mars 2022, n° 44/2022 (question préjudicielle), www.const-court.be.**

e) **Gand (fisc.) (5e ch.), 26 avril 2022 et note L. De Coninck, « Sanction fiscale de l'absence de paiement spontané de rentes alimentaires », *Cour. Fisc.*, 2022, liv. 11, pp. 260-264.**

f) **Gand (fisc.) (5e ch.), 12 septembre 2023, *F.J.F.*, 2024, liv. 6, p. 267.**

a) L'article 104, 2°, du C.I.R. ne concerne que la situation dans laquelle le paiement irrégulier des rentes alimentaires est exclusivement dû à une décision judiciaire qui fixe ou augmente le montant de la rente alimentaire avec effet rétroactif. Lorsque, toutefois, les obligations alimentaires ont été fixées par une décision antérieure mais que le débiteur a choisi de ne pas s'y conformer dans l'espoir d'une décision judiciaire différente, la condition prévue par l'article 104, 2°, du C.I.R. n'est pas remplie.

b) Un contribuable a été condamné envers son ex-épouse à lui payer une rente alimentaire de 500,00 euros par mois par un jugement contradictoire du Juge de paix datant de 2005. Cette décision était exécutoire par provision nonobstant tout recours.

Le contribuable a fait le choix d'interjeter appel de cette décision. L'appel, devant statuer sur les torts du divorce a connu un parcours judiciaire particulièrement long et un jugement confirmant le jugement *a quo* a été prononcé en 2013.

Durant la procédure d'appel, le contribuable n'a pas procédé au paiement de la rente alimentaire de 500,00 euros mais a dû régulariser le paiement une fois le jugement confirmant la décision attaquée rendu.

Le contribuable a sollicité la déduction de cette somme de 41.000,00 euros.

L'administration fiscale n'a pas accepté la déduction de ce montant et été suivie par la cour d'appel de Mons. Cette dernière a relevé que le jugement de 2013 n'a aucunement fixé ou augmenté de manière rétroactive le montant de la pension alimentaire mais s'est simplement contenté de confirmer le montant fixé par le premier juge dans le jugement de 2005.

Dès lors, le contribuable ne répondait pas à la condition de l'article 104, 2°, du C.I.R.

La cour, répondant à l'un des arguments du contribuable, a aussi indiqué qu'il était indifférent que le montant de 41.000,00 euros perçu par l'ex-épouse ait été taxé dans son chef.

c) Même si le débirentier a introduit un recours contre une décision judiciaire antérieure, il reste tenu au paiement de cette rente alimentaire et il ne peut attendre jusqu'après la décision définitive pour payer la pension alimentaire déjà établie pour pouvoir bénéficier du droit à la déduction prévue à l'article 104, 2°, C.I.R.

Par ailleurs, la Cour pose une question préjudicielle suivante à la Cour constitutionnelle :

> « L'article 104, 2°, du C.I.R. 92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et le principe de la proportionnalité qui y est inscrit, en ce que cette disposition a pour effet (1) qu'un débiteur d'aliments qui n'effectue le paiement des pensions alimentaires fixées par décision judiciaire qu'après qu'il a été statué définitivement sur l'appel par lequel il s'oppose au fait d'être redevable de ces pensions alimentaires n'a pas le droit, compte tenu du fait que le créancier d'aliments ne demande pas le paiement de ces pensions alimentaires sur la base de cette décision judiciaire contestée, de déduire (80 pour cent de) ces pensions alimentaires de l'ensemble de ses revenus nets, alors (2) qu'un débiteur d'aliments qui interjette lui aussi appel de la décision judiciaire fixant les pensions alimentaires dont il est redevable, mais qui paie déjà ces pensions alimentaires au cours de ce recours en appel parce que le créancier d'aliments demande ce paiement (par voie d'exécution provisoire), peut déduire (80 pour cent de) ces pensions alimentaires de l'ensemble de ses revenus nets *?* ».

d) C'est par cet arrêt que la Cour constitutionnelle a répondu à la question préjudicielle postée par la cour d'appel de Gand.

La Cour limite l'examen de la question préjudicielle à la situation dans laquelle la décision judiciaire relative à une pension alimentaire est exécutoire par provision.

Le principe consiste en ce que les débirentiers pour lesquels le montant de la pension alimentaire ne change pas doivent payer régulièrement s'ils entendent bénéficier du régime des dépenses déductibles. Cette disposition est complétée par l'article 104, 2°, du C.I.R., qui concerne la situation dans laquelle une décision judiciaire fixe ou augmente le montant de la pension alimentaire avec effet rétroactif et cet effet porte sur une période imposable antérieure à celle au cours de laquelle le paiement est effectué.

En revanche, il n'a nullement été prévu d'accorder la déductibilité fiscale des pensions alimentaires payées auxquelles le débirentier a été condamné par un jugement qu'il n'a pas exécuté ou qu'il a exécuté tardivement. L'arriéré ne peut jamais être imputable à un manquement du débirentier lui-même. Permettre la déduction des arriérés de pension alimentaire dans tous les cas irait à l'encontre du but du législateur et serait en outre contraire à la raison d'être de la pension alimentaire. Celle-ci est en effet un moyen d'existence qui, par sa nature, contribue aux besoins quotidiens du crédirentier, raison pour laquelle elle doit nécessairement être payée ponctuellement.

Lorsqu'une personne a négligé d'exécuter une décision judiciaire lui ordonnant le paiement d'une pension alimentaire au cours de la période imposable à laquelle cette pension se rapporte, la différence de traitement en cause est raisonnablement justifiée. La circonstance que le crédirentier n'a pas pris d'initiatives pour faire exécuter la décision judiciaire concernée

ne change rien, en soi, dans le cadre de la déduction fiscale de pensions alimentaires, au constat que la pension alimentaire n'est payée qu'après la période imposable à laquelle elle se rapporte, sans que l'on puisse, pour se faire, se prévaloir d'une décision judiciaire fixant ou augmentant avec effet rétroactif le montant de la pension alimentaire.

La Cour en conclut que l'article 104, 2°, C.I.R. ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Par ailleurs, la Cour a également jugé que l'article 104, 2°, du Code des impôts sur les revenus ne viole pas le principe constitutionnel d'égalité en ce qu'il ne permet pas la déduction des aliments payés par le débiteur d'aliments après la confirmation de ceux-ci par arrêt de la cour d'appel. En effet, le juge qui fixe le montant des aliments dus au sens de la disposition légale visée est le juge d'instance et non le juge d'appel.

e) La Cour constate qu'il ne semble pas exister de décision judiciaire fixant ou augmentant rétroactivement les rentes alimentaires conformément à l'article 104, 2°, C.I.R. Les règles relatives à la déductibilité fiscale des rentes alimentaires ne permettent pas une déduction fiscale si le débiteur d'aliments est condamné par un jugement qu'il n'exécute pas ou exécute tardivement.

En effet, la loi ne prévoit pas la déductibilité des paiements tardifs (irréguliers ou en retard). La cour renvoie à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, qui souligne l'importance du paiement en temps voulu de la rente alimentaire dans le cadre de la déduction fiscale (C. const., 27 mai 2008, n° 87/2008 et C. const., 17 mars 2022, n° 44/2022, www.const-court.be). La cour est d'avis que le contribuable n'apporte pas la preuve des conditions de déductibilité des rentes alimentaires en application de l'article 104, 1° et 2°, C.I.R.

La cour réforme le jugement attaqué dans la mesure où celui-ci a autorisé la déduction d'un montant de 1.800,00 euros (rente alimentaire versée à l'ex-épouse) en tant que rente alimentaire versée dans les délais impartis. Selon la cour, le contribuable n'a pas prouvé que les retenues concernaient la rente alimentaire due à l'ex-épouse en 2016 et il n'a pas non plus été démontré qu'il s'agissait de paiements réguliers.

f) Aucune contribution alimentaire versée ne peut être déduite du revenu net du débiteur des aliments lorsque cette rente est versée après la période imposable à laquelle elle se rapporte parce que le débiteur des aliments n'a pas exécuté la décision de justice qui l'a condamné à payer.

En revanche, lorsqu'une décision de justice fixe ou augmente le montant de la pension alimentaire avec effet rétroactif, la déduction peut être autorisée car, dans ce cas, le débiteur des aliments exécute la décision qui détermine son obligation alimentaire. C'est donc à juste titre que l'administration fiscale a refusé la déduction des pensions alimentaires qui n'ont été payées par le contribuable qu'après un jugement d'appel confirmant sa condamnation, alors que ce jugement était déjà exécutoire par provision.

J ≡ Condition d'imposition – Capitalisation non prévue dans les conventions de divorce – Obligation contractuelle postérieure au divorce

Mons (12e ch.), 10 mars 2020, *Act. dr. fam.*, 2020, liv. 3, p. 71.

Dans la mesure où les conventions préalables à divorce par consentement mutuel ne prévoyaient pas de possibilité de capitaliser la pension alimentaire convenue entre les ex-époux, la convention transactionnelle ultérieure ne peut trouver son fondement dans l'article 1288 du Code judiciaire mais résulte d'une obligation contractuelle entre les ex-époux de sorte qu'une des conditions de taxation requises par l'article 90, 3°, du C.I.R. fait défaut.

K ≡ Conditions d'imposition – Notion de revenu brut ou net pour le calcul des 80 %

Cass. (1re ch.), 23 février 2023, *F.J.F.*, 2023, liv. 5, p. 204.

L'arrêt d'appel attaqué a décidé que, « durant la période concernée, [la demanderesse] devait disposer d'un budget net de 9.750,00 euros par mois pour pouvoir maintenir un train de vie similaire à celui que les époux auraient connu s'ils ne s'étaient pas séparés » mais que la cour d'appel « fixera le montant du secours alimentaire à payer par [le défendeur] en brut [...], de façon à ce que [la demanderesse] conserve un disponible net de 9.750,00 euros par mois, mais à charge pour elle de payer elle-même l'impôt dû sur les montants perçus à titre de secours ».

En considérant que « [la demanderesse] devra payer un impôt de l'ordre de 3.300,00 euros sur un secours alimentaire de 9.750,00 euros par mois (9.750,00 × 80 % × 42,70 %) » et que « le montant brut à payer par [le défendeur], incluant définitivement la charge fiscale grevant le secours, sera dès lors de 13.080,00 euros (9.750,00 + 3.300,00) », l'arrêt, qui retient le montant net du secours jusqu'à concurrence de quatre-vingts pour cent, alors que ce taux s'applique au montant brut de celui-ci pour déterminer la mesure dans laquelle il est imposable, viole l'article 99 du C.I.R.

L ≡ Procédure – Demande de dégrèvement d'office – Double emploi – Omission de la déduction de la rente versée – Imposition du crédirentier – Refus

a) **C. const., 19 mai 2022, n° 67/2022, (question préjudicielle), www.const-court.be.**

b) **Civ. Louvain (5e ch.), 11 mars 2022, *F.J.F.*, 2023, liv. 7, p. 305.**

L'article 376 du C.I.R., tel qu'il était applicable pour les exercices d'imposition 2013 à 2015, prévoit la possibilité pour le directeur des contributions d'accorder le dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifié par de justes motifs.

À cette fin, ces surtaxes doivent être constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable dans un délai de cinq ans à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi.

Les articles 366 et suivants du C.I.R. organisent, eux, la procédure de réclamation ordinaire, qui doit être introduite dans un délai de six mois (à l'époque) à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle.

a) L'affaire pendante devant la juridiction *a quo* concerne un contribuable qui a omis de mentionner dans sa déclaration d'impôt, pour trois exercices fiscaux successifs, les rentes alimentaires dont il s'est acquitté en faveur de son ex-épouse au profit des enfants communs. Selon le juge *a quo*, le contribuable ne se trouve pas dans l'une des situations envisagées par l'article 376 du C.I.R. et ne peut donc pas solliciter le dégrèvement dans un délai de cinq ans. Il est demandé à la cour si la distinction entre la situation en question et les trois catégories envisagées à l'article 376 du C.I.R. est conforme aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Le critère de l'erreur matérielle repose sur une notion suffisamment circonscrite et déterminée. Afin de ne pas vider de son contenu la procédure normale de la réclamation, qui est à introduire dans un délai de six mois, le législateur a raisonnablement pu limiter la possibilité de dégrèvement aux surtaxes provenant d'erreurs matérielles.
- Le critère tiré du double emploi est pertinent pour différencier les hypothèses dans lesquelles un dégrèvement d'office peut être demandé par le contribuable, dès lors que le législateur a pu considérer que la double imposition d'un même revenu donne toujours lieu à une surtaxe manifeste qui heurte l'équité.
- La troisième catégorie concerne les réductions d'impôt pour lesquelles les données nécessaires au calcul peuvent être connues de l'administration fiscale indépendamment de leur communication par le contribuable. La déduction partielle des rentes alimentaires payées à l'ex-conjoint au profit des enfants, visée à l'article 104, 1°, du C.I.R., s'en différencie. L'administration fiscale ne peut connaître le fait générateur de la déduction et les montants concernés que par la déclaration du contribuable lui-même. Ainsi, le législateur a opté pour un critère de distinction pertinent.

L'exclusion des contribuables qui ont omis de mentionner, dans leur déclaration, le montant des rentes alimentaires payées au profit de leurs enfants, de la possibilité de bénéficier d'un dégrèvement d'office ne produit pas des effets disproportionnés pour les contribuables concernés. Ils disposent en effet d'un délai de six mois pour vérifier les informations pour vérifier les données qui ont été prises en compte par l'administration fiscale et pour s'apercevoir, le cas échéant, d'un oubli ou d'une négligence de leur part au moment où ils ont rempli leur déclaration. L'article 376, § 1er et § 3, 2°, du C.I.R. est donc compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

b) Dans ses déclarations à l'impôt des personnes physiques pour quatre exercices d'imposition consécutifs, le requérant a omis de mentionner la rente alimentaire qu'il versait pour ses enfants et, pour cette raison, a demandé une « révision » des cotisations qui ont été établies sur la base de ces déclarations.

Pour les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019, la demande du requérant a été rejetée au motif que la réclamation était irrecevable en raison de sa tardiveté et qu'aucun dégrèvement d'office ne pouvait être accordé. Pour l'exercice d'imposition 2020, il a été décidé que la réclamation était sans objet.

Le tribunal décide que la demande en justice du requérant pour les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019 est recevable dans la mesure où un dégrèvement d'office a été sollicité. Selon le Tribunal, en ce qui concerne les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019, il n'est pas question de surtaxes résultant d'erreurs matérielles. Le requérant fait valoir qu'il n'a pas inclus les rentes alimentaires qu'il versait pour ses deux enfants comme dépenses déductibles dans sa déclaration d'impôt parce qu'il ne savait pas qu'il pouvait le faire. Le requérant n'a donc pas commis une erreur matérielle mais bien une erreur juridique d'appréciation. Il n'y a pas non plus de double imposition ni de fait nouveau.

Le tribunal juge, dès lors, que les demandes de dégrèvement d'office pour les exercices d'imposition 2017, 2018 et 2019 ne sont pas fondées.

M ≡ Conditions de déduction / d'imposition – Situations d'extranéité – Convention préventive de double imposition – Application de la réduction d'impôt visée à l'article 156, 3°, c, du C.I.R. à une pension alimentaire payée par un non-résident à un résident en Belgique

Civ. Bruxelles (fr.) (34e ch.), 20 septembre 2019, *Act. dr. fam.*, 2020, liv. 3, p. 7.

Au stade du recours fiscal, l'État belge convient que la réduction d'impôt de moitié visée à l'article 156, 3°, c, du C.I.R. s'applique également lorsqu'il existe une convention préventive de double imposition entre le pays de résidence du débirentier (en l'espèce, les Pays-Bas) et la Belgique, pays de résidence de la crédirentière.

N ≡ Conditions de déduction / d'imposition – Situations d'extranéité – Déductibilité des rentes payées – Non-résident

C.J.U.E. (6e ch.), 10 mars 2022, n° C-60/21 (*Commission européenne / Royaume de Belgique*), disponible sur www.curia.eu.

En vertu de l'article 242 du C.I.R., les rentes alimentaires légalement dues payées par une personne physique non-résidente ne sont déductibles du montant des revenus nets imposés en Belgique sur le fondement de l'article 232 C.I.R. que si cette personne non-résidente a obtenu ou recueilli en Belgique au moins 75 % de l'ensemble de ses revenus professionnels obtenus ou recueillis pendant la période imposable. Si moins de 75 % des revenus professionnels ont été obtenus en Belgique, ces rentes alimentaires ne sont pas déductibles. Cette exclusion demeure même si un contribuable non-résident ne peut bénéficier d'une telle déduction dans son propre État de résidence, en raison du fait que le montant de ses revenus qui y sont perçus serait trop faible pour appliquer une déduction supplémentaire.

Ce régime a été jugé par la Commission comme étant contraire à la libre circulation des travailleurs prévue par l'article 45 du T.F.U.E. et l'article 28 de l'accord sur l'E.E.E. La Belgique a

également reconnu que, dans certaines hypothèses, la libre circulation aurait pu être violée, mais a souligné que cette situation ne se produirait guère dans la pratique. Afin de mettre néanmoins sa réglementation en conformité avec le droit de l'Union européenne, certaines questions se posent, tant en ce qui concerne la situation dans l'État de résidence, que la situation dans l'État d'emploi.

Selon la Cour, un État membre peut refuser à un non-résident certains avantages qu'il accorde à ses propres résidents, compte tenu des situations objectivement différentes des résidents et des non-résidents. Toutefois, lorsqu'un non-résident perçoit la majorité de son revenu imposable dans un État d'emploi, empêchant ainsi l'État de résidence de prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable, le non-résident est désavantagé car sa situation personnelle et familiale n'est prise en compte dans aucun des deux États. En exigeant qu'au moins 75 % des revenus professionnels imposables soient obtenus en Belgique, la Belgique semble présumer que dans tous les autres cas, l'État de résidence du contribuable est en mesure de prendre en compte l'ensemble de la situation personnelle et familiale. Dès lors qu'il exclut de manière générale la déduction, le seuil de 75 % n'est pas conforme aux exigences de l'article 45 du T.F.U.E., et donc aussi de l'article 28 de l'accord sur l'E.E.E.

Une atteinte à la liberté de circulation est appréciée de manière objective, indépendamment de l'ampleur ou de la fréquence des situations visées. L'action de la Commission est, par conséquent, fondée.

O ≡ Conditions de déduction – La problématique du « compte-enfant »

a) **Bruxelles (fam.) (45e ch.), 15 novembre 2017, *Act. dr. fam.*, 2019, liv. 1-2, p. 75.**

b) **Circulaire 2023/C/43 du 18 avril 2023 relative aux rentes alimentaires qui entrent en considération fiscalement pour la déductibilité et l'imposition, disponible sur www.fisconet.be.**

A. Boudart, « Le compte-enfant, une piste pour les parents en conflit », *Act. dr. fam.*, 2019, liv. 1-2, pp. 80-88.

a) La cour d'appel de Bruxelles (chambre de la famille) confirme dans l'arrêt cité l'ouverture d'un compte enfants pour le paiement de frais ordinaires et extraordinaires. Dans la mesure où les frais à payer par le biais dudit compte couvrent également des frais ordinaires, la cour réduit le montant de la contribution alimentaire ordinaire fixée par le premier juge à charge du père.

La cour confirme également le partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge compte tenu de l'hébergement égalitaire des enfants décrété par le tribunal, en rappelant que le père pourra, chaque année, choisir entre ce partage de l'abattement fiscal pour enfants à charge ou la déduction des aliments versés par lui au profit de ses enfants.

b) Dans sa Circulaire du 18 avril 2023, l'administration entend éclaircir le fait que, dans la pratique, il existe une ambiguïté quant à la déductibilité fiscale et à l'imposition en tant que

rentes alimentaires des versements sur un compte-enfant (un compte spécial commun des parents, destiné au paiement des frais d'entretien de l'enfant créancier d'aliments).

Il est rappelé que le numéro 15 de la circulaire du 5 août 2010 précise que les versements de contributions alimentaires sur un compte-enfant sont considérés comme des paiements de contributions alimentaires au bénéfice de l'enfant créancier d'aliments.

Cette disposition avait pour objectif principal de confirmer que l'utilisation d'un compte-enfant ne fait pas obstacle à la déductibilité et à l'imposition de ces contributions alimentaires. En d'autres termes, l'utilisation d'un compte-enfant n'affecte pas la qualification fiscale des contributions alimentaires. On entend ici par contributions alimentaires, les contributions que les parents versent sur un compte-enfant en exécution de leur obligation alimentaire.

L'administration souligne en revanche, lorsqu'un parent verse certains avantages sociaux revenant à l'enfant sur le compte-enfant, il ne s'agit pas d'une contribution alimentaire de ce parent, mais simplement du transfert d'un avantage revenant à l'enfant. Sur le plan fiscal, un tel transfert n'entre pas en considération pour l'imposition ou la déductibilité en tant que rente alimentaire.

À titre d'exemples d'avantages sociaux revenant à l'enfant, on peut citer les allocations familiales ou le « *Groeipakket* », les bourses d'école et bourses d'étude.

La Circulaire énonce également qu'il ressort de la terminologie de l'article 203*bis*, § 4, du Code civil qu'une distinction doit être faite entre une contribution alimentaire des parents versée sur le compte-enfant et le transfert d'avantages sociaux revenant à l'enfant :

> « À la demande du père ou de la mère, le tribunal de la famille peut imposer aux parties d'ouvrir un compte auprès d'une institution agréée sur la base de la loi du 22.03.1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit par l'Autorité des services et marchés financiers, destiné au paiement des contributions fixées sur la base de l'article 203, § 1er, C. civ.
> Dans ce cas, le tribunal détermine au moins :
> 1° la contribution de chacun des père et mère aux frais visés à l'article 203, § 1er, C. civ., ainsi que les avantages sociaux revenant à l'enfant qui doivent être versés sur ce compte ;
> 2° le moment du mois auquel ces contributions et avantages sociaux doivent être versés ;
> 3° la manière dont il peut être disposé des sommes versées sur ce compte ;
> 4° les frais payés au moyen de ces sommes ;
> 5° l'organisation du contrôle des dépenses ;
> 6° la manière dont les découverts sont apurés ;
> 7° l'affectation des surplus versés sur ce compte.
> Les versements de contributions effectués en exécution de cet article sont considérés comme des paiements de contributions alimentaires dans le cadre de l'obligation alimentaire telle que définie à l'article 203, § 1er, C. civ. ».

L'exemple suivant est donné :

Un couple divorcé en 2020 a 2 enfants communs. Les enfants sont à charge fiscalement de la mère. Les parents décident ensemble que le « Groeipakket » des enfants est payé sur le compte du père. En exécution de leur obligation alimentaire, les deux parents versent chaque mois 100,00 euros sur le compte-enfant. En outre, le père verse également sur le compte de l'enfant le montant du « *Groeipakket* » qu'il reçoit.

Si toutes les conditions en la matière sont réunies, le père peut prendre en considération fiscalement les 100 euros qu'il verse chaque mois sur le compte-enfant en tant que dépense déductible. Le « *Groeipakket* » qu'il transfère et revenant aux enfants n'est pas une contribution alimentaire du père et ne peut donc pas entrer en considération en tant que dépense déductible dans son chef.

Section 8
Le notaire et l'exercice de son activité professionnelle

Amandine BALTUS et Céline VERSCHEURE

Sous-section 1
Les revenus professionnels du notaire

§ 1 Revenus professionnels – Notion d'activité professionnelle

S. Van Crombrugge, « La Cour de cassation précise la notion d'"activité professionnelle" », *Le Fiscologue*, n° 1819, 12 janvier 2024, p. 6.

S. Van Crombrugge, « Arrêt surprenant de la Cour de Gand sur un élevage de chevaux », *Le Fiscologue*, n° 1791, 12 octobre 2023, p. 1.

Le contribuable est imposé à l'impôt des personnes physiques sur la base de ses revenus immobiliers, mobiliers, professionnels et divers. Les revenus professionnels sont perçus par le contribuable dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle.

La notion d'activité professionnelle revêt donc une importance en matière d'impôt sur les revenus puisqu'elle permet de catégoriser les revenus qui en découlent.

La jurisprudence définit traditionnellement l'activité professionnelle comme « un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui présente un caractère professionnel »[287]. Elle est aussi définie par exclusion comme étant l'activité qui ne relève pas de la gestion normale de patrimoine privé[288].

287 Cass., 2 septembre 1969, *Pas.*, 1970, p. 3.
288 Cass., 14 décembre 2007, *Pas.*, 2007, p. 2.343.

Sans remettre cette dernière notion fondamentalement en cause, la Cour de cassation en donne à présent une définition légèrement amendée en la définissant comme étant « une activité impliquant la réalisation d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation habituelle, fût-elle accessoire, ne consistant pas en la gestion normale de patrimoine privé »[289]. Elle abandonne le caractère continu de l'activité et précise que l'activité professionnelle peut très bien se concevoir à titre accessoire. Ces modifications n'apportent pas de changement essentiel dans l'appréciation de ce qui constitue une activité professionnelle mais en constituent plus une adaptation textuelle.

Dans le litige qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour de cassation, à l'inverse de ce qui est généralement rencontré, le contribuable revendiquait la qualification de son activité d'achat et vente de warrants *put* et *call* en activité professionnelle de sorte à permettre l'imputation des pertes (conséquentes) de cette activité sur ses autres revenus professionnels.

En présence d'une activité déficitaire, c'est en effet là que réside l'intérêt de défendre la qualification en revenus professionnels. Là où les revenus d'un loisir sont imposables le cas échéant au titre de revenus divers et les pertes reportables sur une période de cinq ans, les pertes générées par une activité professionnelle sont déductibles des autres revenus professionnels et reportables sans limite dans le temps. En présence d'une activité profitable, c'est plutôt la qualification de hobby qui est défendue par le contribuable (avec, le cas échéant, une imposition au titre de revenus divers au taux de 33 % alors que les revenus professionnels intègrent le barème progressif et sont en outre soumis aux cotisations sociales).

La distinction entre activité professionnelle et simple hobby s'analyse sur la base des faits et les contestations en la matière sont légions, notamment dans le secteur du sport équestre. Par exemple, la cour d'appel de Gand a été appelée à déterminer si l'activité d'élevage de cheveux relevait d'une activité professionnelle ou d'une simple gestion normale de patrimoine privé[290]. Au vu de l'organisation, des infrastructures et des ressources utilisées (piste extérieure aménagée, camion de transport, 11 boxes, une vingtaine de chevaux, aide d'un vétérinaire et d'une université), du nombre de naissances et de ventes, de l'appui financier familial, la cour en déduit le caractère professionnel de l'activité exercée.

§ 2 Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Taux d'intérêt sur compte courant – Évaluation forfaitaire

J. Van Dyck, « Évaluation forfaitaire des ATN : le fisc doit s'incliner », *Le Fiscologue*, n° 1619, 9 août 2019, p. 1.

C. Buysse, « L'évaluation forfaitaire à nouveau écartée », *Le Fiscologue*, n° 1654, 24 avril 2020, p. 12.

289 Cass., 17 novembre 2023, R.G. n° F.23.018.F.
290 Gand, 7 mars 2023, R.G. n° 2021/RG/1919.

W. Defoor, « Avantage de toute nature forfaitaire grâce à un prêt bon marché : les taux d'intérêts de référence de l'A.R./C.I.R.92 ne sont pas inscrits dans la pierre », *Courr. fisc.*, 2024/07, pp. 156-160.

S. Van Crombrugge, « Contestation de l'ATN forfaitaire sur un prêt bon marché », *Le Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, p. 12.

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise emprunte à sa société à un taux d'intérêt favorable, il est question d'un avantage de toute nature imposable. Cet avantage obtenu, autrement qu'en espèces, est évalué à la « valeur réelle » qu'il a dans le chef du dirigeant (art. 36, § 1er, al. 1er, C.I.R.). Le législateur a délégué au Roi la possibilité de déterminer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages (art. 36, § 1er, al. 2, C.I.R.). Il a notamment fixé des règles d'évaluation forfaitaire pour les avantages consistant en un prêt à taux réduit en déterminant des taux d'intérêt annuels de référence (art. 18 de l'A.R./C.I.R.).

Par le passé, l'administration fiscale avait tendance à considérer systématiquement l'existence d'un avantage de toute nature lorsque le taux appliqué sur le compte courant du dirigeant était inférieur au taux annuel de référence de l'arrêté royal et elle imposait cette différence de taux au titre d'avantage de toute nature. Cette pratique administrative a donné lieu à débat en jurisprudence.

La cour d'appel d'Anvers a été appelée à se prononcer dans ce contexte au sujet d'un taux d'intérêt conforme au prix du marché mais inférieur au taux de référence de l'arrêté royal. L'administration fiscale imposait la différence entre les deux taux au titre d'avantage de toute nature et le dirigeant se défendait en plaidant l'absence d'avantage. La cour en a profité pour préciser qu'il convient tout d'abord de constater l'existence d'un avantage de toute nature avant de pouvoir se livrer à une évaluation de cet avantage. Or, il ne peut y avoir avantage que si la contrepartie convenue n'est pas équivalente (absence de contrepartie ou d'une valeur inférieure). L'évaluation forfaitaire peut certes servir à constater l'existence d'un avantage mais ne constitue en aucun cas une présomption irréfragable. Le dirigeant peut donc toujours apporter la preuve que l'avantage réel est moins élevé ou inexistant (le taux d'intérêt étant conforme au prix du marché dans le dernier cas). Pour la première fois, la cour d'appel d'Anvers[291] écarte l'évaluation forfaitaire et reconnaît le droit du dirigeant à contester l'évaluation forfaitaire de l'arrêté royal. Cette position a par ailleurs été confirmée ultérieurement par la même cour[292].

Dans un arrêt récent, la cour d'appel de Gand[293] s'est ralliée à cette jurisprudence. Le cas présenté à la cour concernait un taux d'intérêt réduit. Elle confirme que c'est sur l'administration fiscale que repose premièrement la preuve d'un avantage de toute nature. En présence d'un prêt de la société à son dirigeant, l'administration doit être en mesure de démontrer que le taux appliqué est inférieur à celui qui se pratique sur le marché, entre parties totalement indépendantes. Elle peut pour ce faire se baser sur les taux d'intérêt fixés dans l'arrêté royal mais le dirigeant peut toujours le contester. Il ne lui suffit donc pas de constater que le taux

291 Anvers, 28 mai 2019, R.G. n° 2016/AR/1403.
292 Anvers, 4 février 2020, R.G. n° 2017/AR/587.
293 Gand, 20 février 2024, R.G. n° 2022/AR/1736.

appliqué est inférieur au taux de l'arrêté royal (évaluation forfaitaire par le Roi) et d'imposer un avantage sur la base de la différence de taux. En l'espèce, la cour arrive à la conclusion que l'intérêt appliqué est certes sous-évalué mais que le taux de l'arrêté royal est lui largement surévalué par rapport au taux du marché. Elle prend donc en compte le taux du marché pour constater et calculer l'avantage (et non celui de l'arrêté royal).

Il découle de cette jurisprudence que la valeur de l'avantage telle que déterminée dans l'arrêté royal n'est pas contraignante. Le contribuable peut en effet démontrer sur la base de tous éléments probants que cette valeur est surévaluée. La règle de base reste l'évaluation de l'avantage à sa juste valeur/valeur réelle conformément à la loi (art. 36, § 1er, al. 1er, C.I.R.).

§ 3 Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Logement meublé

X., « L'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature résultant de la mise à disposition gratuite d'un logement meublé s'étend aux effets et meubles ménagers », *Courr. fisc.*, 2024/04, pp. 80-84.

Parmi les règles d'évaluation forfaitaire établies par le Roi (en vertu de la délégation de pouvoir du législateur) figurent des règles d'évaluation de l'avantage consistant en la mise à disposition de logement (meublé ou non) par la société à son dirigeant. L'avantage est déterminé sur la base d'un coefficient du revenu cadastral.

La question s'est posée devant la cour d'appel d'Anvers de savoir ce que comprenait l'avantage pour logement meublé[294].

En l'espèce, la société mettait à disposition de son dirigeant son logement familial (bien où est par ailleurs établi le siège de la société). Il déclare annuellement un avantage de toute nature pour mise à disposition d'immeuble meublé conformément à l'article 18, § 3, 2., alinéa 4, de A.R./C.I.R. Sur l'exercice litigieux, la société a pris en charge l'achat d'un lave-vaisselle, table et chaises, chaises d'extérieur et chaise ergonomique que l'administration fiscale considère comme étant des dépenses privées et comme devant faire l'objet d'une imposition au titre d'avantage de toute nature. La cour a considéré que le lave-vaisselle, la table et les chaises étaient des accessoires indispensables au confort du bien meublé mis à disposition et qu'ils étaient dès lors compris dans l'avantage de toute nature concernant la mise à disposition d'immeuble meublé sans qu'un avantage complémentaire ne puisse être imposé de ce chef. Elle prend ainsi le contre-pied de la position du ministre, exprimée à l'époque à l'occasion d'une réponse à une question parlementaire sur le sujet[295].

En revanche, le mobilier extérieur et la chaise ergonomique doivent selon la cour faire l'objet d'un avantage de toute nature complémentaire. En termes d'évaluation de l'avantage à sa valeur réelle dans le chef du dirigeant, la cour confirme la juste évaluation sur la base du prix d'achat, qui représente le montant effectivement économisé. La cour s'aligne ainsi sur la

294 Anvers, 16 janvier 2024, R.G. n° 2022/AR/1243.

295 *Doc. parl.*, Q., n° 247 Goris, 2 mars 2000, *Bull. Bel.*, 2000, 806, p. 1447.

position de l'administration fiscale (exprimée dans le commentaire administratif) et s'écarte de la doctrine qui considère devoir prendre en compte la valeur subjective pour le bénéficiaire, qui n'est pas systématiquement le coût réel de l'avantage.

§ 4 Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Garde d'enfants

X., « Déduction fiscale pour les frais de garde d'enfants dans une société : « La nounou ? Ce n'est pas possible ! D'après le ministre des finances, c'est apparemment possible … », *Courr. fisc.*, 2024/09, pp. 212-215.

Un parlementaire a interrogé le ministre sur les frais de garde d'enfants en société. Il lui demande premièrement si la déductibilité des frais est automatique dès qu'un avantage de toute nature « mise à disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs » est comptabilisé dans le chef du dirigeant (évalué forfaitairement à l'article 18, § 3, 5., de l'A.R./C.I.R.) ou s'il faut nécessairement apporter la preuve de l'intérêt économique pour la société. Il demande ensuite si cet ATN s'applique également aux personnes au pair et à toute personne qui cuisine, fait le ménage et s'occupe des enfants[296].

Le ministre confirme le principe de la déductibilité des frais de garde dans le chef de la société. Il n'en demeure pas moins que ces frais doivent répondre aux conditions de déductibilité de l'article 49 du C.I.R., principalement la condition de finalité. Conformément à la théorie de la rémunération développée par la Cour de cassation, la dépense doit être justifiée par des prestations effectuées par le dirigeant d'entreprise au profit de la société[297].

Cette condition de finalité est cependant nécessairement remplie lorsque l'intérêt de la dépense est démontré dans le chef de la société. En l'espèce, s'il peut être démontré que le dirigeant d'entreprise, en faisant appel à une garde d'enfants, peut ainsi libérer son temps de travail et se consacrer aux activités de la société, l'intérêt de la dépense dans le chef de la société est manifeste.

En résumé, la déductibilité de ces frais n'est donc pas automatique et il faut dans tous les cas rencontrer la condition de finalité de la dépense, soit en démontrant qu'elle correspond à des prestations effectives du dirigeant conformément à la théorie de la rémunération, soit en démontrant l'intérêt de la dépense pour la société, auquel cas le droit à déduction est évident (considérant les autres conditions de déductibilité remplies).

Le ministre confirme par ailleurs qu'une assistante maternelle, une fille au pair, une personne qui cuisine, nettoie et s'occupe des enfants fait partie du personnel domestique pouvant faire l'objet de l'évaluation forfaitaire de l'arrêté royal.

296 Quest. parl. n° 1829, DE ROOVER, 3 janvier 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-130, pp. 124-126.
297 Pour plus de précision, voy. *infra,* Chapitre 2, Section 9, Sous-section 3.

En revanche, ces dépenses ne pourront pas être déductibles à l'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui recueillent des bénéfices, des profits ou des rémunérations de dirigeant d'entreprise. En effet, le ministre précise qu'il s'agit de dépenses à caractère personnel fiscalement rejetées sur la base de l'article 53, 1°, du C.I.R.

§ 5 Revenus professionnels – Avantage de toute nature (ATN) – Voiture de société et carte carburant/borne de recharge

***Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-060, p. 159.**

J. Van Dyck, « Recharger sa voiture électrique à domicile : pas d'ATN complémentaire ? », *Le Fiscologue*, n° 1716, 1er octobre 2021, p. 5.

C. Broucke, « Intervention de l'employeur dans les frais de chargement électrique d'un véhicule de société : point de la situation en 2024 », *Indicateur social*, 4/2024, pp. 19-24.

La mise à disposition d'un véhicule de société (par un employeur ou une société), qui peut être utilisé à des fins personnelles, donne lieu à l'application d'un avantage de toute nature taxable dans le chef de la personne physique qui bénéficie de ce véhicule.

Cet ATN est fixé forfaitairement, depuis 2012, sur la base d'une formule incluant notamment la *valeur catalogue* du véhicule ainsi que son *taux d'émission CO_2* (art. 36, § 2, C.I.R.). Lorsque l'émission de CO_2 du véhicule concerné dépasse l'émission de référence fixée annuellement par arrêté royal, l'ATN augmente. En d'autres termes, plus le véhicule émet du CO_2, plus l'ATN en question sera élevé. Chaque année, le taux de référence est adapté en tenant compte de l'émission de CO_2 des véhicules nouvellement immatriculés. Compte tenu du verdissement du parc automobile, cela a pour effet d'augmenter le montant des ATN sur les véhicules à moteur thermique. Pour les véhicules électriques, l'ATN reste donc stable, dépendant alors essentiellement de la valeur catalogue du véhicule, avec un minimum absolu indexé chaque année (1 600 euros pour l'année 2024).

Il arrive régulièrement qu'en plus d'une voiture de société, l'employeur mette à disposition une « carte carburant ». Cette carte ne donne pas lieu à un ATN complémentaire dans le chef de la personne qui en bénéficie. Le contribuable ne sera donc imposé que sur un seul ATN, à savoir celui d'application pour les voitures de sociétés.

Qu'en est-il des voitures de société électriques (et hybrides) qui sont chargées via des bornes électriques ? La problématique a suscité quelques discussions et suite aux derniers éclaircissements du ministre des finances, la situation peut être résumée comme suit :

Voiture de société + Borne de recharge sur le lieu de travail	Pas d'ATN complémentaire
Voiture de société + Carte de recharge dans les stations publiques	Pas d'ATN complémentaire

<table>
<tr><td>Voiture de société + Borne de recharge au domicile du travailleur</td><td colspan="3">Pas d'ATN complémentaire si :
– En plus d'une voiture de société électrique, l'employeur installe à ses frais la borne de recharge ;
– Cette borne doit être « intelligente » c'est-à-dire qu'elle dispose d'un système de communication qui transmet à l'employeur la quantité d'électricité effective consommée pour le véhicule ;
– La convention de mise à disposition ou la « car policy » doit prévoir le remboursement de l'électricité utilisée par le travailler via la borne de recharge à domicile ;
– Le remboursement s'effectue sur la base des frais d'électricité réels du travailleur.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Lorsque les conditions de la borne à domicile ne sont pas remplies
(Ou si usage de son véhicule personnel (et non de société) avec remboursement par l'employeur des frais de recharge à domicile)</td><td>Kilomètres professionnels</td><td>Kilomètres domicile-lieu de travail</td><td>Kilomètres privés</td></tr>
<tr><td>Pas d'ATN complémentaire car correspond à un remboursement de frais propres à l'employeur</td><td>ATN complémentaire duquel l'on pourra exonérer la somme de 490 euros (montant de 2024) si le travailleur opte pour la déduction forfaitaire de ses frais professionnels (art. 38, § 1er, al. 1er, 9°, c), C.I.R.)</td><td>ATN complémentaire</td></tr>
</table>

§ 6 Revenus professionnels – Plus-value professionnelle sur terrain

C. const., 28 mai 2020, n° 76/2020.

J. Van Dyck, « Plus-value professionnelle sur terrains : y a-t-il discrimination ? », *Le Fiscologue*, n° 1615, 14 juin 2019, p. 1.

C. Buysse, « Plus-values professionnelles sur terrains : le frein à l'imposition résiste », *Le Fiscologue*, n° 1661, 19 juin 2020, p. 6.

Les plus-values réalisées sur des éléments d'actif affectés à l'activité professionnelle d'un contribuable (bénéficiaire de profits ou bénéfices) sont imposables au titre de revenus professionnels. La loi énumère les actifs qui doivent être considérés comme affectés à l'activité professionnelle à cet effet (art. 41, C.I.R.[298]). Il est admis que cette énumération est limitative.

298 Art. 41 C.I.R. : « Pour l'application des articles 24, alinéa 1er, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28, sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle :
1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ;

Les plus-values réalisées sur des biens qui ne sont pas affectés à l'activité professionnelle en vertu de cette disposition ne sont donc pas imposables.

Sont par exemple affectées à l'activité professionnelle les immobilisations acquises qui figurent parmi les éléments de l'actif ou sur lesquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement. Qu'en est-il de la plus-value sur le terrain réalisée lors de la vente d'un immeuble lorsqu'aucune réduction de valeur n'a été actée sur l'actif ?

La Cour de cassation a considéré que le bâtiment et le terrain devaient être appréciés distinctement. Au sujet d'un contribuable qui tenait une comptabilité simplifiée, la Cour de cassation a conclu qu'à défaut de figurer parmi les éléments de l'actif et à défaut d'avoir acté une réduction de valeur sur le terrain (les terrains étant en principe un actif non-amortissable), il n'est pas affecté à l'activité professionnelle et la plus-value réalisée sur le terrain n'est pas imposable[299].

Une affaire similaire s'est présentée devant la cour d'appel d'Anvers[300]. Le contribuable tenant une comptabilité simplifiée soutenait pouvoir être exonéré d'impôt sur la plus-value réalisée sur le terrain. La cour d'appel confirme qu'à défaut de rencontrer un des critères d'affectation à l'activité professionnelle de l'article 41 du C.I.R., la plus-value n'est pas imposable. La cour d'appel a cependant posé une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle, sur demande de l'administration fiscale, pour s'assurer que cette situation ne crée par une discrimination prohibée par la Constitution dans la mesure où un contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposé sur la plus-value afférente au terrain, même en l'absence de réduction de valeur alors qu'un contribuable qui tient une comptabilité simplifiée et réalise la même plus-value dans les mêmes circonstances ne le sera pas.

La parole était à la Cour constitutionnelle qui n'y a pas vu de violation du principe d'égalité, la différence de traitement reposant notamment sur un critère objectif (la nature de la comptabilité).

Donc, l'imposition de la plus-value sur le terrain (sur lequel aucune réduction de valeur n'a été actée) au titre de revenus professionnels dans le chef d'un contribuable dépend de la tenue d'une comptabilité en partie double ou simplifiée (et la comptabilisation du terrain en actif). Ceci n'est pas contraire au principe d'égalité.

2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ;

3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif ».

299 Cass., 21 juin 2018, R.G. n° F.16.0028.N.

300 Anvers, 28 mai 2019, n° 2017/AR/544.

§ 7 Revenus professionnels – Plus-value professionnelle sur immeuble après requalification de l'activité de location du contribuable – Théorie de la contrainte

J. Van Dyck, « La plus-value sur un actif professionnel ne peut être un "revenu divers" », *Le Fiscologue*, n° 1691, 26 février 2021, p. 8.

I. Van De Woesteyne, « Meerwaarden op beroepsmatig gebruikte onroerende goederen die niet beantwoorden aan de criteria van artikel 41 WIB 1992. Is belasting als divers inkomen mogelijk ? », *T.F.R.*, n° 2021/12, pp. 642-649.

La Cour de cassation confirme que les plus-values qui sont réalisées sur des actifs de l'activité professionnelle du contribuable, qui ne peuvent être imposées au titre de revenus professionnels (car les hypothèses de l'article 41 du C.I.R. ne sont pas rencontrées), ne peuvent être imposées au titre de revenus divers.

La situation de fait ayant donné lieu à l'arrêt de cassation du 29 janvier 2021[301] était celle d'un contribuable qui avait vu ses revenus immobiliers requalifiés en revenus professionnels par l'administration fiscale (sur la base de l'article 37 du C.I.R. qui stipule que les revenus de biens immobiliers et mobiliers sont considérés comme revenus professionnels lorsque les biens sont affectés à l'activité professionnelle du contribuable), qui considérait que l'activité de location du contribuable relevait d'une activité professionnelle (compte tenu des moyens et organisation mis en place, etc.). Ce même contribuable a par la suite vendu les biens immobiliers concernés par la requalification passée en réalisant une plus-value. L'administration fiscale a poursuivi l'imposition au titre de revenu divers après avoir constaté que les plus-values ne pouvaient être imposables au titre de revenus professionnels, à défaut de rencontrer les conditions d'affectation à l'activité professionnelle de l'article 41 du C.I.R. Pour rappel, les plus-values immobilières qu'un titulaire de bénéfices réalise dans le cadre de son activité professionnelle ne sont imposables que dans certains cas déterminés par l'article 41 du C.I.R.

La Cour de cassation a clarifié les choses. Si la plus-value réalisée sur un actif professionnel n'est pas imposable en vertu de l'article 41 du C.I.R., elle ne peut pour autant constituer un revenu divers. Les bénéfices ou produits occasionnels imposables au titre de revenus divers impliquent nécessairement qu'ils soient perçus en dehors de l'activité professionnelle. Or, en requalifiant par le passé les revenus immobiliers en revenus professionnels, l'administration reste tenue par cette qualification. Elle ne peut ensuite considérer que la plus-value sur ces mêmes actifs a été réalisée sur un actif non professionnel. Une plus-value professionnelle ne peut être requalifiée en revenus divers, à moins que la loi le permette, ce qui n'est pas le cas. En effet, l'article 37 du C.I.R. permet la requalification de revenus immobiliers ou mobiliers en revenus professionnels mais aucune autre disposition ne prévoit la requalification d'un revenu professionnel en revenu divers. L'arrêt de la Cour de cassation rappelle ainsi la théorie de la contrainte : les revenus ne peuvent être imposés que dans la catégorie de revenus dont ils relèvent (immobiliers, mobiliers, professionnels, divers), à moins que la loi en dispose

301 Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0033.N.

autrement et prévoit le passage d'une catégorie à l'autre (comme l'article 37 du C.I.R.). En l'absence de disposition expresse, le revenu d'un actif professionnel reste (le cas échéant) un revenu imposable au titre de revenu professionnel.

En l'espèce donc, le contribuable, dont l'activité de location immobilière avait été requalifiée en activité professionnelle, a réalisé une plus-value sur ses actifs immobiliers qui, en vertu de la législation applicable et de la théorie de la contrainte, n'a été imposable ni au titre de revenus professionnels, ni au titre de revenus divers. Sans cette requalification par l'administration fiscale, la plus-value aurait le cas échéant été imposée au titre de revenu divers. Il s'agit donc d'une conséquence favorable de la requalification pour le contribuable, à ne peut-être pas négliger.

Sous-section 2
Les charges professionnelles du notaire

§ 1 Charges professionnelles – Frais de réception lors d'évènements publicitaires : frais de réception déductibles à 50 % ou frais de publicité intégralement déductibles ?

Quest. parl. orale n° 23.784 de Monsieur Johan Klaps du 14 mars 2018 (CRIV 54 COM 844, p. 10).

Cass., 22 février 2019, R.G. n° F.17.0123.N.

Cass., 22 mars 2019, R.G. n° F.17.0160.N.

J. Van Dyck, « Frais de catering "publicitaires" : déduction limitée ? », *Le Fiscologue*, n° 1605, 29 mars 2019, p. 4.

C. Buysse, « Un but publicitaire ne rend pas les frais de réception intégralement déductibles, *Le Fiscologue*, n° 1610, 3 mai 2019, p. 1.

Quest. parl. n° 61 du 3 octobre 2019 de Madame Leen Dierick, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2019-2020, n° 55-005, p. 93.

J. Van Dyck, « Frais de réception publicitaires : finalement pas entièrement déductibles », *Le Fiscologue*, n° 1636, 13 décembre 2019, p. 6.

Circulaire 2020/C/42 du 17 mars 2020 concernant les frais de réception exposés à l'occasion d'un évènement publicitaire.

J. Van Dyck, « Frais de réception à des fins publicitaires : le fisc persiste et signe », *Le Fiscologue*, n° 1650, 27 mars 2020, p. 1.

En matière de déductibilité de frais professionnels, les frais de publicité sont déductibles à 100 % contre 50 % pour les frais de réception.

Qu'en est-il des frais de réception (catering, boissons, etc.) qui sont exposés dans le cadre d'évènements publicitaires ? Deviennent-ils intégralement déductibles du fait qu'ils s'intègrent dans le cadre d'un évènement à destination de clients et clients potentiels ?

La jurisprudence était partagée sur la question et le ministre des finances avait confirmé la déductibilité intégrale de ces frais dans le cadre d'un évènement publicitaire, considérant qu'il fallait prendre en compte dans un tel cas la finalité des frais plutôt que leur nature. La Cour de cassation est cependant venue contredire la position du ministre. Pour la Cour, les frais de réception gardent leur nature propre, indépendamment de leur finalité. Des frais de réception sont des frais que le contribuable expose dans le cadre de ses relations extérieures et gardent leur nature de frais de réception, même exposés dans le cadre d'un évènement publicitaire. Ces frais restent donc soumis à leur limitation de déduction respective. Cette position est dorénavant intégrée dans une circulaire administrative.

§ 2 Charges professionnelles – Dirigeant d'entreprise – Dépense personnelle ou dépense de la société ?

Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0030.N, *Courr. fisc.*, 2021/07, pp. 167-170.

Gand, 12 mars 2019, n° 2018/AR/181.

Gand, 18 février 2020, n° 2018/AR/670.

S. Van Crombrugge, « Frais de déplacement du dirigeant d'entreprise ou de la société ? », *Le Fiscologue*, n° 1624, 20 septembre 2019, p. 10.

S. Van Crombrugge, « Frais de dirigeant ou de la société ? », *Le Fiscologue*, n° 1682, 18 décembre 2020, p. 11.

L'administration fiscale a traditionnellement tendance à rejeter systématiquement les frais postulés par le dirigeant d'entreprise lorsqu'il exerce son activité en société estimant automatiquement que ces frais sont propres à la société.

La Cour de cassation a toutefois précisé que les dépenses d'un dirigeant d'entreprise peuvent constituer des frais professionnels déductibles dans son chef si elles sont inhérentes à ses activités de dirigeant d'entreprise au sein de la société et non à l'activité sociale de la société[302]. La question de la déductibilité dépend donc du fait de savoir à qui, précisément, profite la dépense en question : au dirigeant dans l'exercice de son mandat ou à la société dans l'exercice de son activité sociale ?

Ainsi, ne sont pas des frais déductibles dans le chef du dirigeant (mais le cas échéant dans le chef de la société) les rémunérations d'un membre de la famille qui travaille à l'activité sociale de la société. Ces frais ne sont pas inhérents à l'exercice du mandat de gestion mais à

302 Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.0030.N.

l'activité sociale[303]. Elles auraient pu être déductibles dans le chef du dirigeant si le membre de la famille secondait celui-ci dans l'exercice de son mandat de gestion.

En revanche, un dirigeant d'entreprise, qui n'exerce pas uniquement une fonction dirigeante mais aussi une activité opérationnelle pour la société, peut déduire les frais professionnels de ses déplacements vers les clients de la société si ces frais sont effectivement exposés pour acquérir les rémunérations qu'il perçoit au titre de son activité opérationnelle[304]. La déductibilité dans le chef du dirigeant est ainsi rendue possible en raison de cette double casquette et du fait que ces dépenses sont directement liées à son activité opérationnelle et non à son mandat.

§ 3 Charges professionnelles – Dirigeant d'entreprise – Chauffeur privé

Quest. parl. n° 1450, Vermeersch, 26 avril 2023, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 112, 165.

Lorsqu'une société fait appel à un chauffeur privé pour les déplacements professionnels de son dirigeant, lui permettant ainsi de libérer du temps pour ses activités au profit de la société, peut-elle déduire l'intégralité des frais de chauffeur ou doit-elle les limiter selon les règles propres aux frais de voiture ?

Le ministre a confirmé que ces frais de chauffeur privé n'étaient déductibles que dans la limite des frais de voiture.

§ 4 Charges professionnelles – Cotisation de golf, services clubs, Cercle Gaulois

Civ. Namur, 22 avril 2020, *F.J.F.*, 2022, liv. 3, 522.

Un notaire postulait la déductibilité de 50 % de sa cotisation annuelle à un club de golf (les autres 50 % étant d'emblée repris par le notaire en dépenses non admises). Le tribunal de première instance de Namur lui a donné raison en considérant qu'il s'agissait d'une dépense mixte et qu'en fournissant la liste des membres et en identifiant les clients de l'étude notariale, le notaire avait suffisamment établi qu'il tentait d'avoir et de maintenir des relations d'affaires.

Ce même notaire sollicite également la déduction au titre de frais professionnels de cotisations au Rotary Club et au Cercle Gaulois, qui est acceptée à concurrence de 50 % par le tribunal au titre de dépenses mixtes dès lors qu'elles lui permettent, pour partie, de rencontrer des personnes ou d'élargir ses relations professionnelles.

303 Gand, 18 février 2020, R.G. n° 2018/AR/670.
304 Gand, 12 mars 2019, R.G. n° 2018/AR/181.

§ 5 Charges professionnelles – Rançon payée après une cyberattaque

Q. orale, MATHEÏ, Commission des finances, Ch. repr., sess. 2021-1922, CRA nº 55 COM 629, p. 33.

Le ministre a confirmé qu'une rançon payée par les contribuables pour mettre fin à une cyberattaque et récupérer les données pouvait être déductible des revenus dans la mesure où il est démontré qu'elle est payée en vue de générer ou conserver des revenus et dans la mesure où la réalité et le montant peuvent être démontrés (conditions de déductibilité ordinaires de l'article 49 du C.I.R.).

§ 6 Charges professionnelles – Frais de voiture

Loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité du 25 novembre 2021, *M.B.*, 3 décembre 2021.

Sous l'impulsion européenne, le gouvernement belge a décidé d'accélérer le verdissement du parc automobile et a réformé, en 2022, le régime de déductibilité des frais relatifs aux véhicules.

Il s'agit ici d'examiner le régime de déductibilité des frais liés au véhicule utilisé par un contribuable pour réaliser ses différents déplacements (privés ; professionnels ; domicile-lieu de travail). Même si ce n'est pas l'objet du présent chapitre, notons que ces mêmes règles de déductibilité s'appliquent également à l'impôt des sociétés dans le chef de la société/employeur qui mettrait à disposition de son travailleur/dirigeant un véhicule de société (entrainant l'application d'un ATN dans le chef de ce travailleur/dirigeant) avec quelques particularités supplémentaires toutefois[305].

Les dépenses visées par la limitation légale concernent toutes les dépenses ayant trait au véhicule (amortissement, assurance, taxe circulation, entretien et réparation, lavage, carburant, etc.) sauf les intérêts d'emprunt qui n'ont pas la nature de frais de voiture mais de frais de financement.

La déductibilité de ces dépenses dépend par ailleurs du type de déplacement effectué par le contribuable. En effet :

- Pour la quote-part des *déplacements privés* (vacances, etc.), la déductibilité est nulle ;

305 L'ATN voiture entraîne dans le chef de la société une dépense fiscalement non admise (DNA) supplémentaire de 40 % ou 17 % du montant de l'ATN en question (selon qu'il y ait ou non une carte carburant associée). Toutefois, la partie des frais de voiture correspondant à la rémunération imposée comme ATN voiture est déductible à 100 % puisqu'il est considéré que ces dépenses ont une autre nature à savoir celle de rémunérer le travailleur/dirigeant (déductibles à 100 %) et non de dépenses liées à la voiture (limitées par la formule) (art. 66, § 1er, C.I.R.).

– Pour la quote-part des *déplacement professionnels* (rendez-vous, réunions, expertises, etc.), la déductibilité dépend du type de carburant et du taux d'émission de CO_2 du véhicule en question, selon la *formule* suivante (art. 66 et 198*bis*, C.I.R.) :

120 % – (0,5 % × émission de CO2 × coefficient selon le type de carburant[306])

Comme pour les ATN (examinés *supra*), plus le véhicule est polluant, plus il est « sanctionné » et en l'espèce moins le pourcentage de déductibilité sera élevé. Le nouveau système incite donc clairement au passage vers la voiture électrique. Le législateur a cependant introduit un régime transitoire complexe. Le tout peut être résumé comme suit[307] :

% de déductibilité	**Achat**	**E. I[308]. 2021-2025**	**E.I. 2026**	**E.I. 2027**	**E.I. 2028**	**E.I. 2029 et s.**	
Voiture avec émission CO_2	Avant 2018	Formule : 120 % – (0,5 % × émission de CO_2 × coefficient selon le type de carburant) Min 75 % Max 100 % (sauf 40 % si CO_2 > 200 gr ou non connu DIV					
	2018 - 30/06/23	Formule Min 50 % Max 100 %[309] (sauf 40 % si idem)					
	01/07/23 - 2025	Formule Min 50 % Max 100 % (sauf 40 % si idem)	Formule Min 0 % Max 75 % (sauf 0 % si idem)	Formule Min 0 % Max 50 % (sauf 0 % si idem)	Formule Min 0 % Max 25 % (sauf 0 % si idem)	0 %	
Voiture sans émission CO_2	Avant 2026	100 %					
	À partir du 1er janvier 2026			100 %	100 % si achat 2026 95 % si achat 2027	100 % 2026 95 % 2027 90 % 2028	82,5 % 2029 75 % 2030 67,5 % 2031

306 Ce coefficient de carburant est égal à : 1 pour le diesel ; 0,90 pour le gaz naturel (CNG) et d'une puissance fiscale imposable inférieure à 12 CV ; 0,95 pour les autres moteurs (essence, GPL, biocarburant, électrique).

307 Le présent tableau s'inspire du tableau de J. Wellens publié dans le « guide vert » de Wolters Kluwer (disponible sur : https://www.wolterskluwer.com/fr-be/know/eco-mobility-guide).

308 E.I. = Exercice d'imposition. L'année de revenus 2020 (période imposable 2020) correspond à l'exercice d'imposition 2021.

309 À partir de l'E.I. 2024, déductibilité de maximum 50 % pour les frais de diesel et d'essence d'un véhicule hybride rechargeable acheté à partir du 1er janvier 2023.

– Pour les *déplacements entre le domicile et le lieu de travail*, la déductibilité est de 0,15 euros par kilomètre. À noter toutefois que cette déductibilité ne sera à l'avenir possible que pour les véhicules sans émission CO_2. Pour les véhicules avec émission (fossile ou hybride), les 0,15 euros/km continuent de s'appliquer si le véhicule a été acheté avant le 1er juillet 2023 ou s'il a été acquis entre le 1er juillet 2023 et le 31 décembre 2025 si et seulement si la déductibilité des frais de voiture est toujours possible (jusqu'à l'E.I. 2028 maximum donc).

Sous-section 3
Le notaire en tant qu'employeur

§ 1 Avantage social – Indemnité forfaitaire de bureau pour le télétravail

X., « Travail à domicile des travailleurs. Indemnité forfaitaire de bureau. Montant indexé », *Le Fiscologue*, n° 1840, 14 juin 2024, p. 14.

Les employeurs peuvent octroyer une indemnité forfaitaire de bureau exonérée d'impôt à leurs employés qui travaillent de leur domicile « de manière structurelle et sur base régulière pendant une partie substantielle de leur temps de travail ». L'administration fiscale précise dans sa circulaire les conditions auxquelles est soumise cette indemnité. Parmi celles-ci, l'indemnité ne peut excéder un certain plafond/mois, fixé à partir du 1er juin 2024 à 154,74 euros.

§ 2 Avantage de toute nature (ATN) – Mise à disposition d'un ordinateur portable

J. Van Dyck, « Mise à disposition d'un ordinateur portable : quand n'y a-t-il pas d'ATN », *Le Fiscologue*, n° 1834, 26 avril 2024, p. 11.

La mise à disposition d'un ordinateur portable à un employé pour ses besoins privés donne lieu par principe à un ATN imposable dans son chef. Si la mise à disposition est strictement limitée à l'usage professionnel, aucun avantage n'est à comptabiliser. L'administration fiscale est d'avis que l'utilisation par l'employé de son ordinateur pour un usage privé (par exemple envoi d'emails privés sur son temps de travail), sur son lieu de travail, ne constitue pas un avantage de toute nature.

La situation est plus délicate pour les employés autorisés à emporter chez eux leur ordinateur (ne serait-ce qu'en télétravail par exemple). Puisque l'on peut dans un tel cas naturellement présumer qu'un usage privé en dehors du lieu de travail sera fait de cet ordinateur, il y a par principe ATN imposable. Il est cependant possible que cette mise à disposition au domicile de l'employé ne donne pas lieu à ATN, moyennant le respect de conditions strictes.

Par exemple, le Service des Décisions Anticipées (« SDA ») a confirmé l'absence d'ATN en présence d'une politique stricte de l'employeur (engagement de l'employé de limiter l'utilisation de l'ordinateur à un usage professionnel, de prendre les mesures nécessaires pour empêcher l'accès par d'autres utilisateurs, interdiction d'installation de logiciels, de stockage de données privées, contrôles de la part de l'employeur, etc.).

Sous-section 4
Points d'attention en cas d'exercice de l'activité professionnelle sous forme de société

§ 1 Société – Goodwill – Cession – Taxation étalée – Distinction entre l'ancienne et la nouvelle clientèle

Anvers, 24 janvier 2023, n° 2021/AR/1364.

W. Willems, « Les plus-values réalisées sur le goodwill et le régime favorable de la taxation étalée : une répartition entre l'ancienne et la nouvelle clientèle s'impose », *Courr. fisc.*, 2023/04, pp. 80-84.

Anvers, 6 novembre 2018, n° 2017/AR/576.

M. Van De Wygaert, *Courr. fisc.*, 2019/04, pp. 234-238.

Un notaire cède son goodwill à une société de notaires qui le comptabilise en immobilisation et l'amortit. Quelques années plus tard, cette société de notaires cède à un tiers le goodwill, initialement acquis (goodwill acquis) du notaire personne physique et développé par la suite (goodwill auto-constitué).

La question se pose de savoir si la plus-value qui est réalisée à l'occasion de la cession du goodwill à un tiers est entièrement éligible au régime de la taxation étalée des plus-values (art. 47, C.I.R.) ?

Le régime de taxation étalée est un régime dérogatoire du droit commun et est d'interprétation stricte. Ce régime (hors cas d'expropriation, de réquisition en propriété ou autre événement analogue ; plus-value « forcée »), est réservé aux plus-values « volontaires » réalisées sur des actifs qui ont la nature d'immobilisations depuis plus de cinq ans et qui ont préalablement fait l'objet d'amortissements admissibles.

Dans ces circonstances, il faut que la plus-value réalisée corresponde à l'ancien goodwill acquis il y a plus de cinq ans et qui a été amorti pour bénéficier en intégralité du régime de taxation étalée. Une répartition de la plus-value peut être effectuée. C'est au contribuable à apporter la preuve de la plus-value afférente au goodwill acquis (question de faits). Dans cet arrêt, la Cour réouvre les débats pour laisser la possibilité aux parties d'apporter cette preuve[310].

310 Anvers, 24 janvier 2023, R.G. n° 2021/AR/1364.

Dans un cas où le contribuable n'apportait pas cette preuve, la Cour a rejeté l'application du régime de taxation étalée pour la totalité de la plus-value[311].

§ 2 Société – Taxation étalée – plus-value forcée – remploi spécifique – délai de 5 ans

Loi du 22 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.

Circulaire 2024/C/57 relative au délai de remploi des plus-values forcées lorsque le remploi revêt la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef.

J. Van Dyck, « Indemnités vélo exonérées : le législateur souffle le chaud et le froid », *Le Fiscologue*, n° 1816, 15 décembre 2023, p. 3.

J. Van Dyck, « Quand les plus-values "forcées" sont-elles "réalisées" ? », *Le Fiscologue*, n° 1849, 20 septembre 2024, p. 4.

Pour pouvoir bénéficier d'une taxation étalée sur une plus-value réalisée, il convient de procéder à un réinvestissement (ou remploi) dans un délai *ad hoc*, tel que défini à l'article 47, §§ 3 et 4, du C.I.R.

Ainsi, la valeur de réalisation (plus-value volontaire) ou l'indemnité obtenue (plus-value forcée) doit être remployée dans un délai de trois ans à compter de la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue (plus-value forcée) ou du premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value (plus-value volontaire).

Pour les plus-values volontaires, le délai est plus long lorsque le remploi prend la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef : cinq ans à compter du premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée, ou à compter du premier jour de l'avant-dernière période imposable précédant la réalisation de la plus-value.

Le remploi des plus-values forcées est traité différemment dans le système actuel. Dans tous les cas, le remploi doit alors être effectué au plus tard trois ans après la fin de la période imposable au cours de laquelle l'indemnité a été perçue.

Afin d'éviter que la période de remploi en cas de réinvestissement dans un immeuble bâti, un navire ou un aéronef soit plus courte pour les plus-values forcées que pour les plus-values réalisées volontairement, la loi portant des dispositions fiscales diverses prévoit un délai de remploi minimal de cinq ans pour les plus-values forcées. Le remploi doit toujours, en principe, avoir lieu au plus tard dans les trois ans après la fin de la période imposable de perception de l'indemnité ; mais en tout état de cause, « lorsque le remploi revêt la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef, le délai de remploi des plus-values forcées expire au plus tôt après 5 ans prenant cours le premier jour de la période imposable de réalisation de la plus-value ».

311 Anvers, 6 novembre 2018, R.G. n° 2017/AR/576.

Si le délai de remploi de cinq ans (en cas de remploi dans des immeubles bâtis, des navires ou des aéronefs) est désormais étendu aux plus-values forcées, il n'en va pas de même pour le mode de calcul rétroactif (point de départ au premier jour de l'avant-dernière période imposable précédant la réalisation de la plus-value) ; le délai commence donc à courir au premier jour de la période imposable au cours de laquelle la plus-value est réalisée.

Dans une circulaire du 6 septembre 2024 (circulaire n° 2024/C/57), l'administration a précisé que les plus-values forcées sont considérées comme réalisées au moment où l'indemnité a acquis la nature de créance liquide et certaine (et non au moment de la survenance du fait qui a conduit à la plus-value forcée ou encore au moment où l'indemnité est effectivement perçue).

Jan Van Dyck évoque cet exemple : l'indemnité afférente à une plus-value forcée est effectivement perçue en janvier 2025, alors que la créance est déjà liquide et certaine depuis décembre 2024. Dans ce cas, le délai prolongé de ans ans n'expire pas (pour un contribuable qui tient sa comptabilité par année civile) au plus tôt fin 2029 (cinq ans à partir de la période imposable de perception de l'indemnité : 2025), mais bien au plus tôt fin 2028 (cinq ans à partir de la période imposable au cours de laquelle la créance est devenue liquide et certaine : 2024). *In casu*, la fin de l'année 2028 correspond également à l'expiration de la période de remploi normale (trois ans à partir de la fin de la période imposable de perception de l'indemnité).

Une entreprise qui tient sa comptabilité par année civile enregistre une plus-value suite au sinistre d'une de ses immobilisations.

Date du sinistre : 5 février 2024.

Date de réalisation de la plus-value : 8 mai 2025.

Le délai de remploi ordinaire expire 3 ans après la fin de la période imposable de la perception de l'indemnité, à savoir le 31 décembre 2028. Le remploi peut être effectué à partir du 5 février 2024, date du sinistre.

Le délai en cas de remploi en immeuble bâti, navire ou aéronef expire au plus tôt après 5 ans prenant cours le premier jour de la période imposable de la réalisation de la plus-value, à savoir le 31 décembre 2029.

Cette règle figure dans une courte circulaire que l'Administration consacre à la modification apportée à la fin de l'année dernière au régime de la taxation étalée des plus-values « forcées » (circ. 2024/C/57 du 6 septembre 2024 « relative au délai de remploi des plus-values forcées lorsque le remploi revêt la forme d'un immeuble bâti, d'un navire ou d'un aéronef » ; *Fisconetplus*).

Cette réforme est entrée en vigueur dès l'exercice d'imposition 2024.

§ 3 Société – Impossibilité de louer une clientèle distincte d'un fonds de commerce – Simulation

S. Van Crombrugge, « La Cour de cassation précise quand la location d'une clientèle est impossible », *Le Fiscologue*, n° 1808, 27 octobre 2023, p. 5.

En 2013, la Cour de cassation a de manière surprenante considéré que la clientèle ne peut faire l'objet d'une location dès lors qu'il n'est pas possible de fournir la jouissance paisible de sa clientèle au preneur (conformément au prescrit des articles 1709 et 1719, 3° de l'ancien Code civil)[312]. La doctrine classique validait jusque-là juridiquement la location d'un fonds de commerce, comprenant comme élément essentiel la clientèle.

La jurisprudence a par la suite appliqué cet enseignement d'une manière relativement confuse : tantôt en l'écartant et en considérant la location comme parfaitement valable dans une situation de location d'un fonds de commerce et non simplement d'une clientèle distinctement[313], tantôt en confirmant l'impossibilité d'une location de clientèle, même en tant qu'élément constitutif d'un fonds de commerce[314].

Le dernier arrêt de la Cour de cassation en la matière du 16 juin 2023[315] confirme la tendance plus nuancée adoptée par la cour d'appel d'Anvers. La Cour convient que la clientèle ne peut faire l'objet d'une location distincte du fonds de commerce. Elle peut cependant toujours faire l'objet d'une location en tant qu'élément constitutif du fonds de commerce.

Sous-section 5
Le régime fiscal des droits d'auteur

Sabine GARROY et Gauthier DELOBBE

§ 1 Bibliographie générale

A ≡ Doctrine

S. Breuval, « To be or not to be : le développeur de logiciels est-il (encore) considéré comme un auteur ? », *Cour. fisc.*, 2024, liv. 10, pp. 240-246.

C. Buysse, « Avocat : "l'originalité" finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 13.

C. Buysse, « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Le Fiscologue*, n° 1837, 24 mai 2024, p. 1.

312 Cass., 19 septembre 2013, R.G. n° F.11.0166.N.
313 Anvers, 7 octobre 2014, R.G. n° 2013/AR/321.
314 Gand, 31 mai 2016, R.G. n° 2015/AR/390.
315 Cass., 16 juin 2023, R.G. n° F.21.0118.N.

B. De Dycker et G. Saelemans, « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Fisc. Act.*, 2024/13, pp. 10-12.

X. Gillot, « Régime fiscal des droits d'auteur : inutile, dangereux et à présent … abusif », *Act. fisc.*, n° 2023/12.

K. Hellinckx, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n° 662, pp. 563-570.

K. Hellinckx et T. Goemaere, « Auteursrechten. Grondwettelijk Hof bevestigt: boeken toe voor de IT-sector (?) », *Fisc. Act.*, 2024/21, pp. 4-12.

L. Kemeseke et T. Gisquiere, « Un architecte conçoit une construction fiscale basée sur un régime favorable en matière de droits d'auteur mais la cour d'appel de Liège fait s'effondrer la construction en question comme un château de cartes », *Cour. fisc.*, 2023, liv. X, pp. 192-201.

B. Mariscal, « Nouveau régime fiscal des droits d'auteur : encore beaucoup d'incertitudes et d'interrogations », *L'indicateur social*, février 2021, n° 3, pp. 9-14.

B. Mariscal, « Droits d'auteur dans le domaine de l'ingénierie informatique : décision négative du SDA », *L'indicateur social*, février 2021, n° 17, pp. 13-16.

B. Mariscal, « Nouveau régime fiscal des droits d'auteur : encore beaucoup d'incertitudes et d'interrogations », *L'indicateur social*, février 2021, n° 3, pp. 9-14.

B. Mariscal, « Droits d'auteur dans le domaine de l'ingénierie informatique : décision négative du SDA », *L'indicateur social*, février 2021, n° 17, pp. 13-16.

J. Picavet, « La cour d'appel de Liège confirme l'application de l'ancien régime fiscal des revenus de droits d'auteur à un architecte mais estime celle-ci abusive sur base de l'article 344, § 1er, du C.I.R.92. Note sous cour d'appel de Liège (9e ch. A) 8 mars 2023, 2022/RG/129 », *A&M*, 2023/1, pp. 139-142.

H. Putman, T. Goemaere et J. Goovaerts, « Roerende inkomsten. Misbruik inzake auteursrechten ? Iets te enthousiaste architect krijgt deksel op de neus, maar geen reden tot veralgemening », *Fisc. Act.*, 2023/12, pp. 1-5.

A. Rayet, « La réforme fiscale des revenus des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 », *Auteurs et média*, n° 2022/2-3, 19 mars 2023, pp. 161-180.

A. Rayet, « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes… », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, pp. 17-22.

B. Springael et C. Vanteghem, « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Le Fiscologue*, n° 1770, 9 décembre 2022, pp. 1 et s.

B. Springael, « Wetgeving en deontologie staan de advocaat principieel niet in de weg auteursrechtelijke werken te scheppen », *T.F.R.*, 2023/16, pp. 855-858.

B. Springael, « Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : "business as usual" », *Le Fiscologue*, n° 1839, 7 juin 2024, pp. 1-8.

S. Van Crombrugge, « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 1.

J. Van Dyck, « Revenus mobiliers. Séminaires et droits d'auteur : quid après la réforme ? », *Le Fiscologue*, n° 1814, 1er décembre 2023, p. 5.

J. Van Dyck, « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur "nouvelle mouture" », *Le Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, p. 1.

M. Vermeesch, « Roerende inkomsten. Auteursrechten: de eerste rulings onder het nieuwe regime zijn er », *Fisc. Act.*, 2023/33, pp. 1-3.

M. Vermeesch, « Les faits, la réglementation et la déontologie n'empêchent pas l'avocat de créer des œuvres protégées par le droit d'auteur », *Act. fisc.*, n° 2023/19.

S. Van Crombrugge, « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 1.

S. Watelet, « Pas de requalification « automatique » des droits d'auteur au-delà du plafond ! », *Act. fisc.*, n° 2021/29.

S. Watelet, « Le régime fiscal des droits d'auteur et l'effet Dunning-Kruger », *Act. fisc.*, n° 2023/02.

S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *Journal des tribunaux*, 2023/11, pp. 181-187.

S. Watelet, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. fisc.*, n° 2023/32.

S. Watelet, « Droits d'auteur : jeu d'équilibre entre le droit fiscal et le droit commun », *Act. fisc.*, n° 2024/07.

S. Watelet, « Droits d'auteur : quel crédit peut-on encore donner à un arrêt de la Cour constitutionnelle en matière fiscale ? », *Act. fisc.*, n° 2024/19.

B ≡ Jurisprudence

Cass., 17 janvier 2022, R.G. n° F.18.0011.F, *F.J.F.*, 2022/102.

Cass., 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N, *F.J.F.*, 2023/220.

C. const., 16 mai 2024, n° 52/2024.

Liège, 8 mars 2023, R.G. n° 2022/RG/129, *Auteurs et média*, n° 2023/1, pp. 131-142, note J. Picavet.

C ≡ Décisions anticipées

Décision anticipée, n° 2023.0437, 25 juillet 2023.

Décision anticipée, n° 2023.0659, 3 octobre 2023.

Décision anticipée, n° 2023.0698, 24 octobre 2023.

Décision anticipée, n° 2023.0799, 28 novembre 2023.

Décision anticipée, n° 2023.0936, 16 janvier 2024.

Décision anticipée, n° 2023.0997, 23 janvier 2024.

Décision anticipée, n° 2023.0888, 30 janvier 2024.

Décision anticipée, n° 2024.0062, 27 février 2024.

D ≡ Circulaires

Circulaire 2022/C/22 concernant la qualification d'« œuvre protégée » par la législation relative au droit d'auteur et aux droits voisins.

Circulaire 2024/C/33 du 21 mai 2024 relative aux modifications dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2024.

§ 2 Introduction

Par la loi-programme du 26 décembre 2022[316], le législateur belge a considérablement réduit la portée du régime fiscal favorable aux droits d'auteur et ce, à compter du 1er janvier 2023. Dans les lignes qui suivent, nous exposerons le nouveau régime, par contraste avec l'ancien, sans omettre de rappeler les origines du régime d'imposition particulier réservé aux droits d'auteur et les raisons qui ont présidé à sa dernière réforme.

Jusqu'à la fin de l'année 2022, il était généralement admis que les indemnités pour la cession ou la concession d'une licence de droits d'auteur sur des œuvres créées dans le cadre d'un contrat de travail devaient être considérées comme une rémunération en matière de sécurité sociale. Le système de sécurité sociale a également fait l'objet d'une réforme et l'arrêté royal du 7 avril 2023[317] prévoit une nouvelle exclusion *ad hoc*, à savoir que les indemnités perçues par les travailleurs pour la cession ou la concession d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins ne constituent pas une rémunération au sens de la législation sociale.

Peu avant cette vague de réformes, les revenus de droits d'auteur avaient déjà suscité l'intérêt du législateur qui a rendu, à compter du 1er janvier 2022, les fiches individuelles 281.45 obligatoires[318].

316 *M.B.*, 30 décembre 2022.

317 *M.B.*, 14 avril 2023.

318 Les relevés récapitulatifs ne doivent en revanche plus être établis à compter du 1er janvier 2023 (loi du 21 décembre 2022, *M.B.*, 29 décembre 2022).

§ 3 Rétroactes[319]

En 2008, la Belgique avait adopté un régime d'imposition particulier pour les revenus de droits d'auteur et droits voisins perçus par une personne physique. À l'époque, l'ambition initiale était d'organiser une taxation des revenus des artistes cohérente avec leur capacité contributive. En effet, les professions artistiques sont tributaires d'une demande à la fois complexe et instable, et soumises à des risques et dépendances tout à fait spécifiques, que ne connaissent pas les autres professions, notamment le risque de créativité (autrement dit, l'angoisse de la « page blanche ») ou encore les aléas du succès et de la mode.

Les revenus des activités artistiques sont par nature variables et modestes, engrangés après de longues périodes de création non rémunérées au cours desquelles les artistes doivent investir. Ces revenus subissent alors de plein fouet la progressivité de l'impôt (voy. le barème de l'article 130 du C.I.R.) alors qu'ils se rapportent à des périodes d'activité antérieures.

Avec le temps, ce régime d'imposition particulier avait été appliqué à un nombre de plus en plus important de cas et avait évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs du législateur de 2008. Les dépenses fiscales liées au régime des droits d'auteur et des droits voisins ont été multipliées par quatre entre 2012 et 2022.

En réformant le régime des droits d'auteur, le gouvernement souhaitait revenir aux objectifs initiaux du régime, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.

§ 4 Bref rappel du régime ancien

Parmi les revenus des capitaux et biens mobiliers, on trouvait « les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger » (art. 17, § 1er, 5°, du C.I.R.).

La première tranche des revenus de droits d'auteur ainsi définis, soit un montant de base de 37 500 euros (montant indexé de 64 070 euros pour l'exercice d'imposition 2023), était taxée à un taux de 15 % en tant que revenus mobiliers (présomption irréfragable), au lieu des taux progressifs applicables aux revenus professionnels. L'imposition était effectuée via la retenue d'un précompte mobilier imputable de 15 %[320] ce précompte n'étant pas libératoire[321]. Il fallait également y ajouter les centimes additionnels communaux ou d'agglomération.

Par ailleurs, le taux d'imposition effectif était encore réduit par l'application d'un avantageux système de frais forfaitaires susceptibles d'être déduits du montant brut des revenus,

319 Voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/001, pp. 54-59.

320 Art. 269, § 1er, 4°, du C.I.R.

321 Art. 313, 4°, du C.I.R. En d'autres termes, les revenus de droits d'auteur doivent obligatoirement être déclarés.

l'imposition intervenant sur un montant net[322]. Ces frais forfaitaires s'élevaient à 50 % sur la première tranche de 10 000 euros (de 0,01 à 17 090 euros pour l'exercice d'imposition 2023) et 25 % sur la tranche de 10 000,01 à 20 000 euros (de 17 090,01 à 34 170 euros pour l'exercice d'imposition 2023). Au-delà de la seconde tranche, en suivant la position du ministre des Finances et de l'administration fiscale, aucun frais forfaitaire ne pouvait être admis[323].

Les revenus de droits d'auteur dépassant le montant de base de 37 500 euros (montant indexé de 64 070 euros pour l'exercice d'imposition 2023) étaient tantôt des revenus mobiliers, tantôt des revenus professionnels en cas d'affectation des avoirs mobiliers de l'activité professionnelle du contribuable. Dans ce cadre, la retenue du précompte mobilier s'élevait à 30 %[324]. Compte tenu du fait que la requalification en revenus professionnels n'était pas automatique, l'État était amené, le cas échéant, à rembourser l'excédent de précompte puisque le taux d'imposition restait fixé à 15 %[325], même pour la partie des droits d'auteur excédant le plafond.

§ 5 Exposé synthétique du nouveau régime

La réforme comprend deux grands axes, à savoir une nouvelle définition des revenus de droits d'auteur, d'une part, et de nouveaux seuils de « requalification » des revenus mobiliers en revenus professionnels, d'autre part. Pour le reste, le législateur a décidé de conserver les grandes lignes de l'ancien système tout en prévoyant un régime transitoire.

A ≡ Une nouvelle définition des revenus de droits d'auteur

L'article 17, § 1er, 5°, du C.I.R. a été intégralement réécrit au profit d'un texte bien plus long, comprenant cinq tirets, qu'il faut lire en cascade. Comme le souligne Sébastien Watelet, les trois premiers tirets concernent le champ d'application *matériel* et les deux derniers le champ d'application *personnel* du régime[326].

Sont visés « les revenus » :

- qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi, visés au livre XI, *titre 5*, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger ;
- qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'*article XI.165* du Code de droit économique ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'*article XI.205* du même Code ;

322 Voy. art. 22, § 3, du C.I.R.

323 S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. n° 6, p. 182.

324 Art. 269, § 1er, 1°, du C.I.R.

325 Art. 171, 2°*bis*, du C.I.R.

326 S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. n° 6, p. 182.

– en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective, sauf en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers ;
– à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou dans des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents pris par un autre État membre de l'Espace économique européen ; ou
– à défaut, que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

ainsi que les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'*article I.16*, § 1er, 4° à 6°, du Code de droit économique ».

Le 1er tiret et la référence au seul titre 5 du livre XI du CDE

Le titre 5 du livre XI du Code de droit économique (CDE) vise « les droits d'auteur et les droits voisins ». Pour le ministre des Finances[327], son administration et le SDA[328], en faisant référence au seul titre 5, on exclut les titres 6 (programmes d'ordinateur) et 7 (bases de données) ; les logiciels ne peuvent donc plus bénéficier du régime fiscal spécifique. Pour différents auteurs, les titres 6 et 7 constituent une *lex specialis* par rapport aux dispositions *générales* du titre 5 de sorte que les programmes d'ordinateur peuvent toujours bénéficier du régime des droits d'auteur[329]. La controverse faisait rage. Aussi, différents concepteurs de programmes d'ordinateur et autres entreprises actives dans le secteur informatique avaient introduit un recours devant la Cour constitutionnelle en vue d'obtenir l'annulation du nouveau régime, dans la mesure où la nouvelle disposition devait être interprétée comme signifiant que les programmes d'ordinateur étaient désormais exclus du régime fiscal spécifique (et favorable) en matière de droits d'auteur. Par un arrêt du 16 mai 2024, la Cour constitutionnelle a rejeté le recours. La Cour estime en effet que cette exclusion est raisonnablement justifiée si l'on tient compte de l'intention initiale du législateur lorsqu'il a introduit le régime

327 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/014, pp. 59-60 ; *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/020, p. 21.

328 Décision anticipée, n° 2023.0659, 3 octobre 2023. Pour un commentaire, voy. notamment : Décision anticipée, n° 2023.0659, 3 octobre 2023.
S. Watelet, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. fisc.*, n° 2023/32 ; B. Springael, « Het nieuwe belastingregime voor auteursrechtvergoedingen », *T.F.R.*, 2023/16, p. 824-852 ; M. Vermeesch, « Roerende inkomsten. Auteursrechten: de eerste rulings onder het nieuwe regime zijn er », *Fisc. Act.*, 2023/33, pp. 1-3 ; K. Hellinckx, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n° 662, pp. 563-570.

329 Voy. notamment : B. Springael et C. Vanpeteghem, « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Le Fiscologue*, n° 1770, 9 décembre 2022, p. 1 ; S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *Journal des tribunaux*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. n° 24, p. 183.

de faveur : limiter le régime aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire, dans l'exercice d'activités artistiques[330].

Le 2e tiret et la référence à la notion d'œuvre littéraire ou artistique originale

La notion d'œuvre littéraire ou artistique était implicite dans l'ancien régime. Il n'y a donc rien de neuf ici. Du reste, l'originalité est une condition de la protection par le droit d'auteur. Cette mention est donc redondante.

Le 3e tiret et la finalité d'une exploitation ou d'une utilisation effective (en principe)

La cession des droits ou l'octroi d'une licence doivent avoir lieu en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces droits, sauf en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers. Concernant l'exception, les travaux préparatoires évoquent l'exemple suivant : « un éditeur charge un photographe indépendant de prendre des photos d'un événement d'actualité en particulier. Dans le cadre de la mission, il est convenu que le photographe indépendant livrera 6 photos sur lesquelles il accorde une licence à l'éditeur pour publication, en échange d'une rémunération convenue. Après la livraison des 6 photos, l'éditeur décide de publier une des photos dans sa publication imprimée, deux autres sur son site internet. Les trois photos restantes, dans cet exemple, ne seront provisoirement pas publiées par manque d'espace mais pourront toujours être publiées par la rédaction dans des publications ultérieures »[331].

Le 4e tiret et l'attestation de travail des arts

Depuis le 1er janvier 2024, l'attestation du travail des arts remplace le statut d'artiste et offre à chaque travailleur des arts une protection sociale pendant une durée de cinq ans. L'attestation est délivrée par la Commission du travail des arts, *composée de représentants du secteur des arts et d'experts de la sécurité sociale provenant des administrations et des partenaires sociaux*[332].

Le 5e tiret et l'alternative en l'absence de l'attestation de travail des arts

En l'absence d'une attestation de travail des arts, une alternative est proposée : les droits sur l'œuvre doivent être transférés ou concédés à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

La *communication au public, l'exécution ou la représentation publique* peuvent prendre différentes formes, notamment écrites, graphiques, photographiques, cinématographique,

330 C. const., 16 mai 2024, n° 52/2024. Pour un commentaire, voy. K. Hellinckx, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n° 662, pp. 563-570 ; C. Buysse, « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Le Fiscologue*, 2024/19, pp. 1-3 ; K. Hellinckx et T. Goemaere, « Auteursrechten. Grondwettelijk Hof bevestigt: boeken toe voor de IT-sector (?) », *Fisc. Act.*, 2024/21, pp. 4-12.

331 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 38.

332 L'attestation peut être demandée via le site : https://www.workinginthearts.be/fr/professionnel.

sonores, être effectuées sur différents supports, par différents modes de transmission etc. La notion de public suppose un certain seuil *de minimis* de sorte qu'un nombre trop petit ou insignifiant de personnes ne correspond pas à cette notion.

Le *droit de reproduction*, droit distinct, vise tout acte de fixation de l'œuvre, matériel ou intellectuel[333]. L'acte de reproduction nécessite l'accord de l'auteur dès lors qu'il a le droit exclusif de déterminer si des exemplaires identiques ou similaires peuvent être fabriqués sur la base de l'original (voy. l'édition d'un livre ou encore la photographie d'une œuvre). Dans ce cadre, l'existence d'un public n'est pas nécessaire.

La finale de la disposition précise qu'il est indifférent que le revenu soit perçu tantôt directement par l'auteur ou l'artiste, tantôt par l'intermédiaire d'un organisme de gestion de droits (voy. la SABAM, Reprobel ou encore Assucopie).

À défaut de rencontrer l'ensemble des conditions prévues, les revenus de droits d'auteur pourraient néanmoins relever de l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R. et être qualifiés de revenus mobiliers[334].

B ≡ Les nouveaux seuils de « requalification » des revenus mobiliers en revenus professionnels

L'article 37 du C.I.R. intègre les nouveaux seuils de requalification *des revenus mobiliers en revenus professionnels* :

> « Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.
>
> Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1er, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et *dans la mesure où*[335] :
>
> – le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, dépasse 30 p.c. ;
> – ils excèdent 37 500 euros ;
>
> *et pour autant que*[336] la moyenne des revenus des droits d'auteur et des droits voisins, déterminés avant l'application des limitations prévues aux tirets qui précèdent, qui ont été perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 euros ».

333 S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. n° 37, p. 185.

334 À savoir « les revenus non visés au 5° de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers. Sur cette question, voy. notamment : S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. n° 31, p. 184.

335 Nous soulignons.

336 Nous soulignons.

L'article 37, al. 1er, du C.I.R. précise le principe, à savoir que les revenus mobiliers sont requalifiés en revenus professionnels lorsque les avoirs mobiliers sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

L'alinéa 2 de l'article 37 prévoit, par exception, une présomption irréfragable de qualification de revenus mobiliers. Il faut toutefois, dans un premier temps, vérifier si l'on peut accéder à ce régime particulier (la condition d'accès au régime est introduite par les mots « pour autant que ») et, ensuite, s'assurer que l'on respecte les limites du champ d'application de l'exception (limites précédées des termes « dans la mesure où »).

Pour pouvoir accéder à la présomption irréfragable, il convient de vérifier que la moyenne des revenus des droits d'auteur perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes ne dépasse pas le plafond maximal de 37 500 euros (à indexer). Aussi, dans ce cadre, si l'activité a débuté moins de quatre ans avant l'exercice d'imposition concerné, les revenus de l'année pendant laquelle l'activité a débuté ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de la moyenne[337].

Si la moyenne obtenue *excède* le plafond maximal de l'année concernée, la *présomption* de l'article 37, al. 2, du C.I.R. sera *inapplicable* et l'ensemble des revenus de droits d'auteur de l'année sera potentiellement requalifié en tant que revenu professionnel (en cas d'affectation à une activité professionnelle). Aussi, même si les revenus d'une année X n'ont pas pu profiter du régime de taxation des droits d'auteur, en raison du dépassement du plafond, ils seront tout de même pris en considération pour la détermination de la moyenne des périodes imposables subséquentes.

> *Exemple* : les revenus bruts de droits d'auteur s'élèvent à 85 000 euros pour la période imposable 2023. L'activité professionnelle a débuté en avril 2019. Les revenus bruts recueillis de 2019 à 2022 s'élèvent respectivement à 40 000 euros, 55 000 euros, 75 000 euros et 80 000 euros. Le revenu brut moyen à prendre en compte est de 70.000 euros (soit, (55 000 + 75 000 + 80 000)/3)[338], supérieur à 64 070 euros. Les revenus bruts de 85.000 euros perçus en 2023 pourraient alors être imposés en tant que revenus professionnels s'il était démontré que ceux-ci sont bien affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de l'auteur. Ces revenus devront être pris en compte pour le calcul du revenu brut moyen applicable aux périodes imposables 2024 à 2027[339].

Si la moyenne applicable *ne dépasse pas* le plafond susvisé, il faut alors *déterminer les limites du champ d'application de l'exception*. Dans ce cadre, il faut composer avec deux plafonds, un plafond *relatif* (a.) et un plafond *absolu* (b.).

337 Considérons l'exemple suivant : l'activité a débuté en mai 2019. Pour déterminer la moyenne *ad hoc* pour la période imposable 2023, on cumulera les revenus de 2020, 2021 et 2022 et on divisera le total obtenu par 3.

338 L'activité professionnelle ayant débuté en avril 2019, les revenus perçus durant cette année ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de la moyenne.

339 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 71.

Le plafond relatif

Le plafond relatif précise que le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, ne peut dépasser 30 % (un régime transitoire est toutefois prévu et fixe ce plafond à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 et 40 % pour l'exercice d'imposition 2025).

Ce plafond n'est pas toujours applicable. Ainsi, il s'applique lorsque la cession des droits d'auteur s'accompagne de l'exécution d'une prestation.

> *Exemple* : une maison d'édition sollicite un auteur pour rédiger un ouvrage. Le plafond relatif sera applicable.
>
> Contre-exemple : un auteur rédige un ouvrage et sollicite une maison d'édition en vue de le publier. Le plafond relatif ne sera pas applicable.

Aussi, le plafond relatif ne s'applique pas lorsque la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins est perçue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée.

> *Exemple* : une maison d'édition sollicite un auteur pour rédiger un ouvrage. Le livre est un succès et la maison d'édition souhaite le rééditer en format de poche. Ce second contrat n'intégrant plus de partie « prestation », le plafond relatif ne sera pas applicable.

Si le plafond relatif est applicable, il doit être examiné en premier lieu, avant le plafond absolu[340].

Le plafond absolu

Le plafond absolu correspond au seul plafond que l'on connaissait dans le système ancien. Ainsi, si la présomption de l'article 37, al. 2, du C.I.R. est applicable, et que le plafond relatif est respecté, seuls les revenus de droits d'auteur à concurrence de 37 500 euros (70 220 euros pour l'exercice d'imposition 2024) peuvent irréfragablement bénéficier du régime des droits d'auteur. La partie qui excède ce plafond sera régie par la règle de principe de l'article 37, al. 1er du C.I.R. et, ainsi, par une requalification en revenus professionnels en cas d'affectation à une activité professionnelle.

> *Exemple 1* : Monsieur X cède ses droits d'auteur à une maison d'édition qui exploite ces droits et qui lui verse des droits d'auteur mais également une rémunération pour la rédaction d'un roman. Un montant total de 130 000 euros est versé durant l'année 2023, parmi lesquels 100 000 euros correspondent à la cession des droits. Monsieur X a perçu en 2019, 2020, 2021 et 2022 (années complètes) respectivement 30 000, 40 000, 65 000 et 70 000 euros de revenus bruts de droits d'auteur.
>
> – Étape 1 (accès à la présomption ?) : (30 000 + 40 000 + 65 000 + 70 000)/4, à savoir 51 250 euros à confronter au montant de 70 220 euros ⇨ OK

340 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 64.

– Étape 2 (plafond relatif respecté ?) : Les 100 000 euros correspondant à la cession des droits d'auteurs doivent être confrontés à la rémunération globale de 130 000 euros

  ⇨ 100 000 > 65 000 euros (soit 130 000 × 50 % (pour l'exercice d'imposition 2024))
  ⇨ seuls 65 000 euros peuvent bénéficier de la présomption

– Étape 3 (plafond absolu respecté ?) : 65 000 euros < 70 220 euros ⇨ OK

Parmi les 100 000 euros de revenus, seuls 65 000 euros peuvent bénéficier de la présomption irréfragable qualifiant ces revenus de « mobiliers ». Pour la partie excédant le montant de 65 000 euros, il incombera à l'administration de démontrer que ces revenus sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

Exemple 2 : Monsieur X cède ses droits d'auteur à une maison d'édition qui exploite ces droits et qui lui verse des droits d'auteur mais également une rémunération pour la rédaction d'un roman. Un montant total de 150 000 euros est versé durant l'année 2023, parmi lesquels 75 000 euros correspondent à la cession des droits. Monsieur X a perçu en 2019, 2020, 2021 et 2022 (années complètes) respectivement 30 000, 40 000, 65 000 et 70 000 euros de revenus bruts de droits d'auteur.

– Étape 1 (accès à la présomption ?) : (30 000 + 40 000 + 65 000 + 70 000)/4, à savoir 51 250 euros à confronter au montant de 70 220 euros ⇨ OK
– Étape 2 (plafond relatif respecté ?) : 75 000 à confronter à 150 000 × 50 % (exercice d'imposition 2024) ⇨ 75 000 = 75 000 euros ⇨ OK
– Étape 3 (plafond absolu respecté ?) : 75 000 euros > 70 220 euros ⇨ seuls 70 220 euros peuvent bénéficier de la présomption.

Parmi les 75 000 euros de revenus, seuls 70 220 euros peuvent bénéficier de la présomption irréfragable qualifiant ces revenus de « mobiliers ». Pour la partie excédant le montant de 70 220 euros, il incombera à l'administration de démontrer que ces revenus sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

C ≡ Maintien partiel du système ancien

Le système ancien est partiellement maintenu (voy. *supra*). Ainsi, les revenus *net*s de droits d'auteur sont taxables et, dans ce cadre, le contribuable peut faire valoir des frais réels ou bien opter pour l'application des forfaits de 50 % ou 25 %, respectivement pour les 1re et 2e tranches de 10 000 euros (0,01-18 720 euros et 18 720,01-37 450 euros pour l'exercice d'imposition 2024).

Le taux d'imposition des droits d'auteur est conservé à 15 % et un précompte non libératoire de 15 % (en-deçà du plafond absolu) ou de 30 % (au-delà dudit plafond absolu) est retenu.

D ≡ Régime transitoire[341]

Comme nous l'avons déjà relevé, le plafond relatif de 30 % est relevé à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 et 40 % pour l'exercice d'imposition 2026. Le taux de 30 % sera donc effectif à compter de la période imposable 2026 (exercice d'imposition 2027).

À côté de ce régime transitoire *général*, un autre régime transitoire est prévu, celui-là pour les « nouveaux exclus » du régime des droits d'auteur et uniquement pour l'exercice d'imposition 2024. Autrement dit, il est fait référence à l'article 17, § 1er, 5°, du C.I.R. *ante reforme* pour des contribuables qui ont bénéficié de ce régime fiscal particulier pour l'exercice d'imposition 2023. Ces contribuables peuvent donc appliquer le nouveau régime des droits d'auteur (nouvel art. 37 du C.I.R.) avec des plafonds toutefois revus à la baisse. En effet, le plafond absolu ainsi que les tranches pour le calcul des frais forfaitaires sont réduits de moitié (18 750 euros, à indexer – 35 110 euros pour l'exercice d'imposition 2024 – et deux premières tranches de 5 000 euros, à indexer – 0,01-9 360 euros et 9 360,01-18 720 euros pour l'exercice d'imposition 2024).

§ 6 Examen de la jurisprudence et des décisions anticipées

A ≡ Revenus mobiliers – Droits d'auteur – Limitations dues à des considérations et règles techniques – Écrits d'avocat

Cass., 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N., www.juportal.be

C. Buysse, « Avocat : "l'originalité" finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 13.

M. Vermeesch, « Les faits, la réglementation et la déontologie n'empêchent pas l'avocat de créer des œuvres protégées par le droit d'auteur », *Act. fisc.*, n° 2023/19.

B. Springael, « Wetgeving en deontologie staan de advocaat principieel niet in de weg auteursrechtelijke werken te scheppen », *T.F.R.*, 2023/16, pp. 855-858.

La Cour de cassation a annulé un arrêt de la cour d'appel de Gand dans lequel la Cour avait estimé que les écrits d'un avocat n'entraient pas en considération pour le régime fiscal des droits d'auteur.

Selon la Cour de cassation, « lorsque la création d'une œuvre est soumise à des considérations techniques, à des règles ou à d'autres restrictions qui ne laissent aucune place à la liberté de création, cette œuvre n'a pas l'originalité requise pour constituer une œuvre protégée par le droit d'auteur. En revanche, une œuvre peut être protégée par le droit d'auteur même si sa réalisation est dictée par des considérations techniques, des règles ou d'autres restrictions à condition que cette disposition n'a pas empêché l'auteur d'exprimer sa personnalité dans son travail à travers des choix libres et créatifs ».

341 Art. 551 du C.I.R.

Dès lors, la cour d'appel ne pouvait pas affirmer qu'un avocat ne produit « normalement » pas de créations intellectuelles. L'arrêt d'appel a dès lors été cassé.

B ≡ Revenus mobiliers – Droits d'auteur – Avoirs affectés à l'exercice d'une activité professionnelle – Revenus de droits d'auteur

Cass., 17 janvier 2022, R.G. n° F.18.0011.F, *F.J.F.*, 2022/102

A. Rayet, « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes… », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, pp. 17-22.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation confirme sa jurisprudence antérieure[342] et rappelle que les revenus des avoirs mobiliers du contribuable ne sont susceptibles d'être taxés comme des revenus professionnels que si ces avoirs sont affectés à l'exercice de son activité professionnelle.

Dans cette affaire, le contribuable contestait l'affectation professionnelle de ses droits d'auteur à l'exercice de son activité professionnelle de réalisateur et scénariste d'œuvres audiovisuelles. La cour d'appel de Bruxelles avait alors estimé que « [l]'exploitation de ses scénarios de productions audiovisuelles qu'il négocie strictement avec divers partenaires […] et pour laquelle il conclut des contrats forme un tout avec ses prestations d'écriture et de réalisation desdits scénarios, réalisées en général avec le même comparse coauteur et négociées en même temps avec les mêmes sociétés de production », et que les conventions produites « s'inscrivent dans un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles, autour de projets qui se succèdent, pour être qualifiées […] d'occupation professionnelle [du demandeur] », sans qu'il y ait lieu d'« artificiellement scinder les différentes obligations issues du même contrat » ni d'« écarter du cercle professionnel la seule négociation de l'exploitation à durée déterminée du scénario commandé ».

Selon la Cour de cassation, « L'arrêt, qui, sur la base de ces énonciations, décide que « la qualification en revenus professionnels résulte bien du lien direct des sommes litigieuses comprenant les droits d'auteur avec [la] profession de scénariste et réalisateur de productions audiovisuelles » du demandeur et qu'« il est inutile en conséquence, cette disposition n'ayant pas été appliquée par le fisc, de répondre aux développements [du demandeur] consacrés à l'article 37 du Code des impôts sur les revenus 1992 invoqué [par le défendeur] dans ses conclusions d'appel », viole les dispositions légales précitées ».

C ≡ Architecte – Abus fiscal – Inopposabilité d'une qualification juridique (art. 344, § 1er, du C.I.R.) – Revenus fixes – Contradiction avec les objectifs de la loi – Requalification en rémunération – Concession de droits d'auteur

Liège, 8 mars 2023, n° 2022/RG/129.

342 Voy. à cet égard : Cass., 10 novembre 2017, R.G. n° F.14.0076.F et Cass., 20 septembre 2018, R.G. n° F.17.0118.F.

J. Picavet, « La cour d'appel de Liège confirme l'application de l'ancien régime fiscal des revenus de droits d'auteur à un architecte mais estime celle-ci abusive sur base de l'article 344, § 1er, du C.I.R.92. Note sous cour d'appel de Liège (9e ch. A) 8 mars 2023, 2022/RG/129 », *A&M*, 2023/1, pp. 139-142.

H. Putman, T. Goemaere et J. Goovaerts, « Roerende inkomsten. Misbruik inzake auteursrechten ? Iets te enthousiaste architect krijgt deksel op de neus, maar geen reden tot veralgemening », *Fisc. Act.*, 2023/12, pp. 1-5.

S. Van Crombrugge, « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 1.

Le contribuable, architecte, a conclu avec sa société, dont il est l'unique gérant et actionnaire, un contrat de concession de droits d'auteur.

L'administration a requalifié les revenus mobiliers déclarés issus de la concession de droits d'auteur en rémunérations de dirigeant d'entreprise.

La cour d'appel de Liège a donné tort à l'État belge, en ce qu'il considère que ces revenus ne sont pas des revenus de droits d'auteur car ces montants ne résultent pas d'une cession ou d'une concession de tels droits, que les œuvres prétendument cédées ne bénéficient pas de la protection offerte par les droits d'auteur et que les œuvres en question ne sont pas exploitées.

La Cour considère toutefois que l'on est en présence, en l'occurrence, d'un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1er, du C.I.R. : par la conclusion du contrat de concession de droits d'auteur, le contribuable a réalisé une opération par laquelle il prétend au régime avantageux prévu en matière de revenus issus des droits d'auteur en contradiction manifeste avec les objectifs de la loi.

La réforme du 16 juillet avait notamment pour objectif d'instaurer une fiscalité plus conforme à la capacité contributive des artistes et créateurs, eu égard à la spécificité de leur activité 2008 (voy. *supra*). Or, en vertu de la convention litigieuse, le contribuable perçoit, pour la totalité de la concession des droits, une rémunération substantielle et constante, qui correspond exactement au plafond prévu à l'article 37 du C.I.R., et ce sans le moindre aléa ou risque d'interruption.

Le contribuable n'a pas pu prouver que son acte juridique se justifiait par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Par conséquent, la base imposable et le calcul de l'impôt ont été rétablis en manière telle que l'opération soit soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. La cour d'appel de Lège a validé les cotisations telles que calculées par l'administration, et établies sur la base de l'article 32 du C.I.R., en tant que rémunérations de dirigeant d'entreprise.

D ≡ Décision anticipée n° 2023.0437, 25 juillet 2023

M. Vermeesch, « Roerende inkomsten. Auteursrechten: de eerste rulings onder het nieuwe regime zijn er », *Act. fisc.*, n° 2023/33, pp. 1-3.

J. Van Dyck, « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur "nouvelle mouture" », *Le Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, p. 1.

S. Watelet, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. fisc.*, n° 2023/32.

Un auteur d'articles fiscaux publie régulièrement dans une revue professionnelle belge. L'éditeur en cause rémunère cet auteur sous la forme d'un montant forfaitaire par page entière publiée.

La question se pose de savoir si la limite relative (le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, ne peut dépasser 30 % (un régime transitoire est toutefois prévu et fixe ce plafond à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 et 40 % pour l'exercice d'imposition 2025 ; voy. *supra*) est applicable.

La motivation conduisant le SDA à estimer que ladite limite ne doit pas être appliquée en l'espèce est la suivante : l'auteur acquerra des revenus des droits d'auteur en dehors du cadre de son activité professionnelle, sans travailler sous l'autorité ou sur l'ordre de l'éditeur. Par conséquent, la cession des droits ne s'accompagne pas de « l'exécution d'une prestation ».

Remarque : pour une autre illustration où la limite relative n'est pas applicable, voy. décision anticipée n° 2023.0997, 23 janvier 2024.

E ≡ Décision anticipée n° 2023.0698, 24 octobre 2023

J. Van Dyck, « Revenus mobiliers. Séminaires et droits d'auteur : quid après la réforme ? », *Le Fiscologue*, n° 1814, 1er décembre 2023, p. 5.

Un conseiller fiscal dispense, en parallèle de son activité habituelle exercée en société, des formations en son nom personnel dans le cadre de programmes de formation organisés par des tiers.

Le demandeur reçoit une rémunération globale de la part de l'organisateur pour le séminaire ou le webinaire qu'il dispense. Cette rémunération comprend la préparation, la présentation de la formation et la cession des droits d'auteur.

Dans sa demande, le formateur semble assumer que la cession des droits d'auteur implique une prestation (préparer et donner un séminaire/webinaire) et que, par conséquent, une ventilation doit être faite entre la rémunération pour la prestation et la rémunération pour la cession de ses droits d'auteur.

Lors des travaux parlementaires, le ministre a précisé que cette ventilation devait être conforme au marché.

In casu, la partie droits d'auteur est fixée par le formateur à hauteur de 50 % du total et le SDA estime que la ventilation proposée est conforme au marché, de sorte que la partie « cession de droits d'auteur » entre en considération pour le nouveau régime fiscal.

Remarque : la ventilation proposée correspond à la limite relative qui, si elle est applicable (si et seulement si la cession des droits s'accompagne de l'exécution d'une prestation), s'élève à 50 % dans le régime transitoire relatif à l'exercice d'imposition 2024 (voy. *supra*).

F ≡ Décision anticipée n° 2023.0799 du 28 novembre 2023

B. Springael, « Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : "business as usual" », *Le Fiscologue*, n° 1839, 7 juin 2024, pp. 1-8.

Monsieur X est auteur et coloriste de bandes dessinées.

La société Y gère depuis sa constitution les droits relatifs aux œuvres créées par Monsieur X.

La société Y a donc conclu, indivisiblement et solidairement avec Monsieur X, un contrat d'édition avec la société d'édition Z, pour chacun des albums de bande dessinée.

La totalité (100 %) du chiffre d'affaires réalisé par la société Y provient de l'exploitation des droits acquis de Monsieur X.

La contrepartie de la cession des droits cédés par Monsieur X sera fixée comme suit : « Le montant annuel de la rémunération en contrepartie de la cession des droits d'auteur est fixé à 50 % du montant de l'enveloppe financière annuelle de rémunération de dirigeant d'entreprise. L'enveloppe financière comprend la rémunération de dirigeant et la rémunération pour cession de droits d'auteur ».

Le contrat d'édition ne prévoit pas de rémunération fixe ou forfaitaire en contrepartie d'une prestation hormis le paiement d'une somme forfaitaire pour la remise des dessins de couverture.

L'absence de rémunération fixe permet de conclure à l'absence de « prestation » dans le chef de l'auteur. Dès lors, les 50 % dédiés à la cession de droits d'auteur ne doivent pas être ramenés à 30 % vu que la limite relative n'est pas applicable.

Pour déterminer si la limite relative s'applique, notons que ni le demandeur ni le SDA ne prennent en considération la relation d'administrateur entre l'auteur et sa société de gestion Y. Apparemment, tous deux considèrent que, dans les circonstances en cause, l'existence ou non d'une prestation de service entre la société de gestion et l'éditeur peut être étendue à la relation entre l'auteur-administrateur et sa société de gestion.

G ≡ Décisions anticipées, n° 2023.0936, 16 janvier 2024, n° 2023.0888, 30 janvier 2024 et n° 2024.0062, 27 février 2024

B. Springael, « Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : "business as usual" », *Le Fiscologue*, n° 1839, 7 juin 2024, pp. 1-8.

B. De Dycker et G. Saelemans, « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Act. fisc.*, n° 2024/13, pp. 10-12.

K. Hellinckx, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n° 662, pp. 563-570.

Comme le relève Me Springael, dans les décisions du SDA publiées relatives au fractionnement de la rémunération d'un travailleur salarié, les points suivants sont examinés :

- la condition matérielle : s'agit-il d'un « droit d'auteur » ?
- la condition personnelle : le bénéficiaire dispose-t-il d'une attestation du travail des arts ou, à défaut, existe-t-il une intention de communication au public ?
- la détermination de la valeur (forfaitaire) : la rémunération d'auteur est-elle conforme au marché ?
- des restrictions financières : en particulier, la limite relative de 30 % est-elle respectée ?

Dans ces décisions, notons que le SDA maintient le plafond de 25 % de l'enveloppe financière totale qu'il a toujours appliqué jusqu'à présent pour évaluer la part maximale de la rémunération qui peut bénéficier du régime fiscal spécifique des droits d'auteur. Comme le relève l'auteur, « compte tenu de la liberté contractuelle des parties et du plafond légal de 30 % (introduit par référence aux décisions anticipées), on pourrait faire valoir que cette limite plus élevée pourrait constituer le nouveau "point de départ" pour les "nouveaux" dossiers ».

Ce plafond est encore diminué en proportion du temps qu'un travailleur salarié consacre à des activités non créatives (sur la base d'un « facteur de créativité »).

- la déductibilité : le payeur doit-il porter les droits d'auteur acquis à l'actif et les amortir ou peut-il les déduire en une seule fois ?
- la taxation dans le chef du bénéficiaire : à quel exercice d'imposition les revenus sont-ils liés ?
- la disposition générale anti-abus : le fractionnement (souvent rétroactif) et la qualification de rémunération de droit d'auteur constituent-ils un abus fiscal ?

Sous-section 6

La nouvelle obligation de rapportage pour les locataires et titulaires d'un droit réel d'usage

Sabine GARROY

§ 1 Bibliographie générale

A ≡ Doctrine

C. Buysse et J. Van Dyck, « Déclaration du "loyer" : parfois une annexe par conjoint locataire », *Le Fiscologue*, n° 1829, 22 mars 2024, p. 5.

I. Massin, « Annexe 270 MLH : c'est quoi un 'autre document à la place de la facture' ? », *Le Fiscologue*, n° 1848, 13 septembre 2024, p. 1.

C. Van Biervliet, « Verplichte bijlage huur en huurlasten geeft inhoudelijk en praktisch nog heel wat kopzorgen », *Fisc. act.*, n° 2024/22, pp. 1-6.

J. Van Dyck, « L'enregistrement du bail d'un logement privé exclut la taxation sur le loyer net », *Le Fiscologue*, n° 1835, 3 mai 2024, p. 11.

J. Van Dyck, « Location d'un bien immobilier : qui si le numéro national fait défaut ? », *Le Fiscologue*, n° 1840, 14 juin 2024, p. 1.

J. Van Dyck, « Usufruit d'un immeuble : l'annexe ne doit pas mentionner les amortissements », *Le Fiscologue*, n° 1845, 23 août 2024, p. 10.

J. Wellens, « Un nouveau printemps, une nouvelle déclaration », *Act. fisc.*, n° 2024/13.

B ≡ Circulaires et avis

Circulaire 2024/C/29 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier.

Circulaire 2024/C/48 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier ainsi que des indemnités et des avantages en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier (Addendum).

Avis déterminant le modèle de l'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, visée à l'article 307, § 2/2 du Code des impôts sur les revenus 1992 (*M.B.*, 14 mars 2024).

C ≡ Questions parlementaires

Quest. parl. n° 1834, Vermeersch, 9 janvier 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-24, n° 55-131, p. 179.

Quest. parl. n° 1979, Van Quickenborne, 26 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-134, p. 247.

Quest. parl. n° 1988, Van Quickenborne, 26 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-134, p. 259.

Quest. parl. n° 1996, Vermeersch, 29 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-134, p. 267.

§ 2 Introduction

Par la loi du 28 décembre 2023[343], le législateur a introduit une réforme pour répondre à la problématique suivante : lorsqu'un bailleur met son bien à disposition d'un locataire à des fins exclusives d'habitation, il est imposé sur la base du revenu cadastral indexé majoré de 40 % (art. 7, § 1er, 2°, a), du C.I.R.). Par contre, lorsque le bien est destiné à une affectation professionnelle, c'est sur la base des loyers et avantages locatifs nets que l'on procédera à la taxation (art. 7, § 1er, 2°, c) du C.I.R.). Parfois, alors même que le contrat de bail interdit la poursuite d'une activité professionnelle dans le bien, le locataire peu scrupuleux y procède tout de même et procède, au passage, à la déduction des loyers payés en tant que frais professionnels.

L'exemple suivant permet d'appréhender un cas plus complexe : Monsieur X. a son domicile fiscal à Liège. Il prend en location, auprès de Madame Y., une résidence secondaire à proximité de son lieu de travail. Si le contribuable séjourne dans cette résidence secondaire, les frais de location sont liés, voire nécessaires, à l'exercice de son activité professionnelle et, partant, déductibles en tant que frais professionnels.

Dans ces cas, l'administration fiscale se retourne vers Madame Y. pour l'imposer sur les loyers réels nets, en lieu et place du revenu cadastral indexé majoré de 40 %.

Pour répondre à cette problématique, la réforme introduit un mécanisme double, à savoir une obligation de rapportage supplémentaire, d'une part (§ 3), et un rejet des frais (ou le cas échéant une nouvelle dépense non admise), d'autre part (§ 4).

La mesure s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2024. Elle a déjà fait l'objet de deux commentaires via les circulaires 2024/C/29 du 23 avril 2024[344] et 2024/C/48 du 12 juillet 2024[345].

Nous synthétiserons, à la fin de l'exposé, les règles applicables au cas plus complexe évoqué ci-avant (§ 5).

343 Art. 83 à 85 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2023.

344 Circulaire 2024/C/29 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier.

345 Circulaire 2024/C/48 relative à la non-déductibilité du loyer et des avantages locatifs pour un bien immobilier ainsi que des indemnités et des avantages en vertu d'un droit réel d'usage sur un bien immobilier (Addendum).

§ 3 Obligation de rapportage

L'article 307, § 2/2, du C.I.R. prévoit l'obligation d'inclusion d'informations concernant la location immobilière dans une annexe à la déclaration. Les indemnités au sens large attribuées par le contribuable pour un droit réel d'usage (emphytéose, superficie, usufruit, servitude, etc.) doivent également être déclarées.

A ≡ Qui est concerné ?

La nouvelle obligation d'information concerne *toute personne physique* qui déduit tout ou partie des indemnités locatives pour un bien immobilier ou des indemnités pour la constitution ou la cession de ce droit comme frais professionnels réels ainsi que *toute personne morale* tenue de rentrer une déclaration à l'impôt sur les revenus, *sans autre exigence*[346].

Cette obligation d'information ne s'applique pas aux indemnités locatives et aux indemnités pour un droit réel d'usage sur un bien immeuble pour lesquelles une facture ou un « document en tenant lieu » a été établi[347] ; cette exception s'applique également aux paiements périodiques futurs[348]. Si les travaux parlementaires, tout comme les circulaires, sont peu éclairants sur la notion de « document en tenant lieu », l'administration livre quelques explications dans un avis (non encore publié). Dans l'attente de sa publication, le lecteur intéressé consultera cette contribution : I. Massin, « Annexe 270 MLH : c'est quoi un autre document à la place de la facture ? », *Le Fiscologue*, n° 1848, 13 septembre 2024, p. 1.

En raison des spécificités du secteur agricole, la nouvelle obligation de rapportage ne s'applique pas non plus dans le cas de biens immobiliers « donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme ou un droit étranger équivalent limitant les fermages, et affectés à des fins agricoles ou horticoles »[349]. Par conséquent, la déduction au titre de frais professionnels des fermages payés ne peut pas être refusée au seul motif qu'aucune annexe 270 MLH n'a été jointe à la déclaration. Cette exception a été insérée, dans un second temps, via la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses[350].

B ≡ Que doit contenir l'annexe ?

La déclaration doit inclure une annexe contenant différentes informations.

Tout d'abord, il convient de reprendre les données d'identification du ou des loueurs ou de la ou des personnes concédant un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage, par bien. Que faire lorsqu'une personne physique, propriétaire d'un immeuble de bureaux, vend l'immeuble et que, simultanément, une société achète l'usufruit de cet immeuble de bureaux tandis que le dirigeant de cette société en acquiert la nue-propriété ?

346 Art. 307, § 2/2, al. 1er, du C.I.R.
347 Art. 307, § 2/2, al. 4, du C.I.R.
348 Circulaire 2024/C/48, n° 3, al. 3.
349 Art. 307, § 2/2, al. 1er, du C.I.R.
350 *M.B.*, 29 mai 2024. Pour un commentaire, voy. la circulaire 2024/C/48.

Selon le ministre des Finances, dans ce cas, le nu-propriétaire doit être mentionné comme personne concédant l'usufruit pendant toute la durée de l'usufruit[351].

Lorsqu'une personne physique est concernée, il convient de reprendre : le nom, le prénom et l'adresse complète ; le cas échéant, le numéro d'identification du Registre national ou du registre d'attente et, le cas échéant, le numéro d'identification de la Banque-Carrefour des Entreprises.

Lorsqu'une personne morale est concernée, ce sont la dénomination, l'adresse complète du siège social et, le cas échéant, le numéro d'identification de la Banque-Carrefour des Entreprises qui doivent être mentionnés.

Le ministre des Finances a eu l'occasion de préciser que les termes « le cas échéant » ont été insérés pour l'hypothèse où le bailleur ou la personne qui concède le droit réel d'usage réside à l'étranger. S'il s'agit d'un résident belge, il convient donc de faire mention du numéro de registre national ou du registre d'attente. À défaut, l'annexe ne sera pas valable. Une tolérance est toutefois prévue dans certains cas, à savoir si malgré sa diligence, le locataire ou titulaire du droit n'a pas pu obtenir cette information ou si l'information reprise, issue du contrat de bail, s'avère inexacte[352].

Ensuite, il faut consigner l'adresse du ou des biens immobiliers.

Par ailleurs, il faut également reprendre, par bien, le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier payées ou attribuées au cours de la période imposable concernée. Les amortissements afférents au droit réel d'usage, qui ne sont qualifiables ni de redevances effectives ni d'avantages qui sont accordés au cédant du droit réel d'usage, ne doivent pas être déclarés dans l'annexe[353].

Lorsque le contribuable est une personne physique, il faut en sus mentionner la partie des indemnités déduites à titre de frais professionnels réels.

Lorsque le contribuable est assujetti à l'ISOC ou est un contribuable soumis à l'impôt des non-résidents, il faut indiquer le montant des indemnités locatives et des indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier, déduits à titre de frais professionnels durant la période imposable concernée. En revanche, les assujettis à l'IPM ne doivent, quant à eux, pas renseigner le montant déduit à titre de frais professionnels (réels) dès lors qu'il n'existe pas *in casu* de possible déduction de pareils frais.

351 Quest. parl. n° 1996, Vermeersch, 29 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-24, n° 55-134, p. 267.

352 Quest. parl. n° 1834, Vermeersch, 9 janvier 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-24, n° 55-131, p. 179 commentée par J. Van Dyck, « Location d'un bien immobilier : qui si le numéro national fait défaut ? », *Le Fiscologue*, n° 1840, 14 juin 2024, p. 1.

353 Quest. parl. n° 1979, Van Quickenborne, 26 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-24, n° 55-134, p. 247 commentée par J. Van Dyck, « Usufruit d'un immeuble : l'annexe ne doit pas mentionner les amortissements », *Le Fiscologue*, n° 1845, 23 août 2024, p. 10.

Dans ce cadre, comme le précise le texte de l'article 307, § 2/2, alinéa 4, du C.I.R., on entend par :

- « loueur » : « la personne sur laquelle reposent les obligations visées à l'article 1719 du Code civil ». Suite à une question parlementaire (en lien avec l'inapplicabilité de cette référence pour les immeubles à l'étranger et en Région wallonne), le ministre des Finances a précisé que la « référence faite ici à l'article 1719 du Code civil a pour seul but de définir substantiellement la qualité de "loueur" : il s'agit de la personne ou des personnes qui, par la nature du contrat et sans qu'il soit besoin d'aucune stipulation particulière, doivent respecter certaines obligations. Il s'agit de l'obligation de délivrer au preneur le bien loué, d'entretenir ce bien en état de servir à l'usage pour lequel il a été loué et d'en faire jouir paisiblement le preneur pendant la durée du bail »[354] ;
- « indemnités locatives »: « le loyer et les avantages locatifs accordés au loueur » ;
- « indemnités pour un droit de superficie, un droit d'emphytéose ou un autre droit réel d'usage sur un bien immobilier » : « les redevances pour ce droit de superficie, droit d'emphytéose ou autre droit réel d'usage ainsi que tout autre avantage accordé en vertu de ce droit réel d'usage au cédant du droit ».

Le modèle de cette annexe a été publié au *Moniteur belge* du 14 mars 2024[355]. L'annexe fait partie intégrante de la déclaration[356].

Dans le commentaire accompagnant le formulaire 270 MLH, l'administration a souligné qu'un formulaire devait être accompagné « par bien immobilier ». Ceci implique que :

- si les indemnités (locatives) à mentionner concernent plusieurs biens immobiliers et/ou plusieurs contrats (de bail), la déclaration doit contenir plusieurs annexes ;
- en ce qui concerne les biens immobiliers non bâtis, lorsqu'une seule indemnité globale est payée pour plusieurs parcelles, il suffit de compléter une seule annexe ;
- lorsque des conjoints ou cohabitants légaux font l'objet d'une imposition commune et déduisent tous deux, à titre de frais professionnels réels, des indemnités (locatives) pour le même bien immobilier, ils doivent joindre à leur déclaration commune (au moins) deux annexes[357].

§ 4 Rejet des frais (ou dépense non admises)

L'article 53, 33°, a), du C.I.R. prévoit que, si les obligations de déclaration concernant les indemnités payées ou attribuées par le contribuable pour les biens pris en location et pour

354 Quest. parl. n° 1988, Van Quickenborne, 26 mars 2024, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-24, n° 55-134, p. 259.

355 Avis déterminant le modèle de l'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, visée à l'article 307, § 2/2 du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 14 mars 2024.

356 Art. 307, § 3, du C.I.R.

357 C. Buysse et J. Van Dyck, « Déclaration du "loyer" : parfois une annexe par conjoint locataire », *Le Fiscologue*, n° 1829, 22 mars 2024, p. 5.

les droits immobiliers (voy. *supra*) ne sont pas respectées, ces indemnités ne sont pas considérées comme des frais professionnels. Par ailleurs, les sanctions administratives prévues au C.I.R. sont d'application.

Il en va de même si l'utilisation du bien ne correspond pas à la nature du contrat pour lequel la location a été conclue. En effet, lorsque le bail est enregistré gratuitement conformément à l'article 161, 12°, a) ou b), du Code des droits d'enregistrement (ce qui ne peut se faire que lorsque le bien est utilisé par le locataire exclusivement à des fins de logement), la déduction à titre de frais professionnels du loyer et des avantages locatifs fournis n'est pas admise, même si l'annexe est complétée (art. 53, 33°, b), du C.I.R).

Une exception est toutefois prévue pour les indemnités relatives à un logement mis à la disposition d'un ou plusieurs salariés ou dirigeants par le contribuable en vertu d'une obligation légale ou d'une obligation contractuelle et destiné exclusivement au logement de ce(s) salarié(s) ou dirigeant(s) et, le cas échéant, de sa (leur) famille. Dans cette dernière hypothèse, il est possible de déduire les loyers à titre de frais professionnels (si les conditions de l'article 49 du C.I.R. sont réunies). La déduction comme frais professionnels du loyer et des avantages locatifs accordés pour cette résidence reste néanmoins, dans cette dernière hypothèse, soumise à la condition que les informations relatives à cette résidence soient jointes à la déclaration.

L'exemple suivant est évoqué dans la circulaire :

> « Dans le cadre de son activité professionnelle indépendante, un employeur (habitant du Royaume) occupe temporairement un travailleur (non-habitant du Royaume) en Belgique. Le travailleur conserve son habitation à l'étranger et ne séjourne que temporairement en Belgique pour le compte de l'employeur. Le contrat de travail stipule que l'employeur mettra à disposition une habitation destinée au logement du travailleur pendant la période d'occupation en Belgique.
> Pour satisfaire à cette obligation contractuelle, l'employeur prend en location une habitation non meublée située en Belgique. Le propriétaire de l'habitation est une personne physique (habitante du Royaume) qui donne en location cette habitation en dehors de son activité professionnelle exclusivement à des fins de logement.
> Aucune facture ou document en tenant lieu n'a été établi pour la location conformément à la réglementation applicable en matière de TVA.
> Le contrat de bail (acte portant bail) a été enregistré gratuitement conformément à l'art. 161, 12°, a) ou b), C. enreg.
> L'enregistrement gratuit du contrat de bail (acte portant bail) n'empêche pas dans ce cas que l'employeur puisse quand même déduire ces indemnités locatives à titre de frais professionnels. Les indemnités locatives sont déductibles à titre de frais professionnels, pour autant qu'il soit satisfait à l'art. 49, C.I.R., et que l'employeur joigne l'annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques »[358].

358 Circulaire 2024/C/29, n[os] 15-17.

Il est encore important de noter que l'interdiction de déduction prévue n'a pas d'incidence sur la détermination des revenus immobiliers dans le chef du bailleur.

Par exemple, lorsqu'une personne physique donne en location un immeuble commercial à une personne physique (indépendante), les revenus immobiliers du loueur seront déterminés conformément sur la base des loyers réels. Le fait que le loyer ne soit pas déductible dans le chef du locataire parce qu'il n'a pas joint l'annexe 270 MLH à sa déclaration à l'impôt des personnes physiques sera alors sans importance[359].

§ 5 Exemple d'application des principes[360]

À l'entame de notre exposé, nous évoquions le cas suivant : Monsieur X. a son domicile fiscal à Liège. Il prend en location, auprès de Madame Y., une résidence secondaire à proximité de son lieu de travail. Si le locataire habite dans cette résidence secondaire, c'est pour pouvoir exercer son activité professionnelle en économisant du temps et des frais de transport.

En suite de la réforme, ce cas est appréhendé via une alternative :

- Si le contrat de bail a été enregistré gratuitement, le loyer et les avantages locatifs de la résidence secondaire n'entreront pas en considération comme frais professionnels réels dans le chef de Monsieur X. (sur la base de l'article 53, 33°, b), du C.I.R). Madame Y., quant à elle, sera imposée sur le revenu cadastral indexé majoré de 40 % ;
- Si le contrat de bail n'a pas été enregistré gratuitement, le loyer professionnel sera déductible dans le chef de Monsieur X., pour autant qu'il soit satisfait à l'article 49 du C.I.R. et qu'il joigne l'annexe 270 MLH à sa déclaration (sur la base de l'article 53, 33°, a), du C.I.R). Dans le chef de Madame Y., cette fois, le bien sera considéré comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle. Dans ce cas, ses revenus immobiliers seront déterminés sur la base des loyers réels.

En conclusion, le bailleur a donc tout intérêt à faire procéder à l'enregistrement gratuit du bail pour éviter de mauvaises surprises.

359 Circulaire 2024/C/29, n^os^ 18-19.

360 Le lecteur intéressé consultera la circulaire 2024/C/29 pour prendre connaissance d'autres exemples, à savoir le cas dans lequel le contrat de bail établit une répartition entre le loyer privé et le loyer professionnel, suivant que le contrat de bail a été (exemple 3) ou n'a pas été enregistré gratuitement (exemple 4).

Section 9
Les sociétés et les groupements

Sous-section 1
Les entités assujetties à l'impôt des sociétés

Sabine GARROY

§ 1 L'assujettissement à l'impôt

A ≡ ASBL – impôt des sociétés vs impôt des personnes morales

Anvers, 15 octobre 2019, n° 2018/AR/619, *Cour. fisc.*, 2020/01, pp. 8-11.

Civ. Luxembourg, 30 octobre 2019, R.G. n° 17/137/A, n° 17/139/A, n° 18/72/A.

Gand, 27 octobre 2020, n° 2019/AR/1336.

Gand, 23 avril 2024, n° 2022/AR/2123.

Décision anticipée n° 2022.0022 du 25 janvier 2022, www.ruling.be.

S. Van Crombrugge, « IPM ou I. Soc. : deux ASBL sur la sellette pour leurs services », *Le Fiscologue,* n° 1680, 4 décembre 2020, pp. 9 et s.

G. Galéa et L. Kinna, « Nouveau cas de basculement d'une association à l'impôt des sociétés », *Act. fisc.*, n° 2020/23, pp. 4-9.

E. Schiepers, « Pour la SC agréée comme entreprise sociale, l'IPM est-il possible ? », *Le Fiscologue*, n° 1757, 9 septembre 2022, p. 1.

S. Garroy, « Faut-il pour rester à l'IPM, transformer la SFS en ASBL ? », *ASBL Actualités*, 2023, n° 323, pp. 1-7.

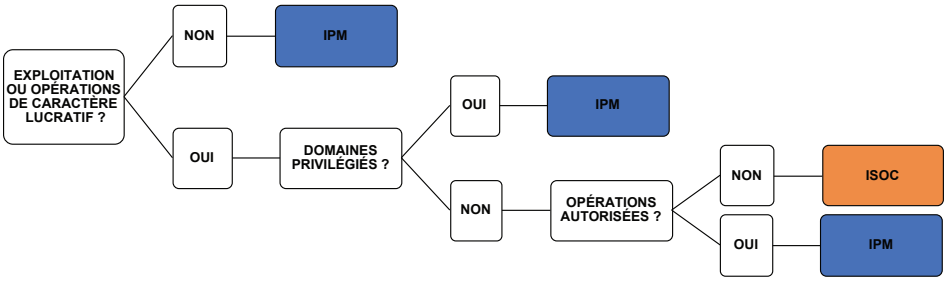
O. D'août et C. Sanchez Ruiz, « Société coopérative agréée comme entreprise sociale : I. Soc. ou IPM ? », *Actualités 2022 en matière d'impôts des sociétés*, Limal, Anthemis, 2023, p. 164.

S. Van Crombrugge, « Organiser un bon festival de musique n'est pas du travail d'amateur », *Le Fiscologue*, n° 1843, 5 juillet 2024, p. 3.

B ≡ Introduction : rappel du système « IPM ou ISOC » – un système différencié en fonction de la présence ou non d'un but lucratif

Une personne morale qui a son siège réel en Belgique est nécessairement soumise à l'impôt des personnes morales (« IPM ») ou à l'impôt des sociétés (« ISOC »). Le raisonnement à appliquer pour déterminer l'impôt applicable se décline tout au plus en trois étapes.

1. la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif[361] ? ;
2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un domaine privilégié (par exemple les unions professionnelles, l'aide aux familles, l'enseignement, les foires ou expositions[362]) ? ;
3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées (par exemple en ne réalisant que des opérations économiques accessoires ou en s'abstenant de recourir à des méthodes industrielles ou commerciales[363]) ?



Le raisonnement compte « tout au plus » trois étapes, car seule l'ASBL ou une autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif a accès aux trois étapes du raisonnement. Une personne morale est considérée comme une « personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif » lorsqu'elle ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés[364].

Si la personne morale poursuit un but lucratif, le raisonnement par étapes n'a plus lieu d'être et, pour départager l'ISOC de l'IPM, la réponse à la question de savoir si cette entreprise se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, autrement dit une activité économique, est la seule qui compte. Or, dès l'instant où elle distribue un dividende[365] ou quand elle prévoit l'éventualité[366] d'une distribution de bénéfices, une société est censée se

361 Art. 220, 3°, C.I.R.
362 Art. 181 C.I.R.
363 Art. 182 C.I.R.
364 Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*.
365 Com.I.R., n° 179/18.
366 Circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544) concernant le changement en matière d'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet, des régies communales autonomes et les associations, n° 15.

livrer à des opérations de caractère lucratif. Dit autrement, une société qui entend procurer des bénéfices à ses membres est donc d'office soumise à l'ISOC[367].

Pour déterminer si l'on a ou non effectivement affaire à une personne morale sans but de lucre fiscal, les mentions statutaires, la destination des recettes d'activités ou encore celle du boni de liquidation de l'organisation, sont des critères nécessaires même si, de ce point de vue, les mentions statutaires ne sont pas suffisantes. Or, ces arguments sont en pratique parfois mobilisés *en aval* de l'examen de l'absence de but de lucre fiscal quand il s'agit de vérifier le caractère accessoire des opérations économiques. Ces arguments sont même parfois retenus *en amont* dudit examen pour déterminer per se l'impôt applicable à la personne morale.

Pour la période sous revue, différentes décisions de jurisprudence et une décision anticipée méritent d'être mentionnées.

1. Une fondation privée a été constituée le 19 août 2011 par Mme H. dans le but de « sauvegarder, protéger, conserver et sauvegarder l'unité, le caractère familial et la stabilité du patrimoine du fondateur et de sa famille, ainsi que l'avenir matériel et immatériel, la prospérité, le cadre de vie, les bonnes relations et les liens étroits de la famille proche du fondateur après son décès. [...] En outre, la fondation a pour but de protéger et de soutenir toutes les institutions, organisations, organismes et personnes qui poursuivent des objectifs similaires [...]. Pour réaliser ce but, la fondation peut, tant en Belgique qu'à l'étranger, entreprendre et réaliser tous les actes et activités civils, mobiliers ou immobiliers et financiers qu'elle juge nécessaires ou utiles, directement ou indirectement, en tout ou en partie, et elle peut également exercer des activités économiques, mais uniquement dans la mesure où ces activités économiques sont subordonnées au but désintéressé mentionné à l'alinéa précédent. Ainsi, à titre d'exemple, elle peut également réaliser ce qui suit. [...] Elle peut agir en tant qu'administrateur ou conseiller de personnes physiques ou morales au sens le plus large. [...] ».

La seule constatation que la fondation privée poursuit un but désintéressé défini dans ses statuts ne permet pas de déterminer si la fondation est soumise à l'IPM ou à l'ISOC. La question de l'assujettissement d'une fondation privée à l'ISOC plutôt qu'à l'IPM est une question de fait qui doit porter sur l'activité effectivement exercée et non sur le seul objet statutaire de la fondation.

En l'espèce, la demanderesse au pourvoi exerçait un mandat d'administrateur au sein de la SPRL R. Elle a été nommée gérante de la société et a obtenu à ce titre des tantièmes et une répartition des bénéfices.

Comme l'administration fiscale, la cour est d'avis que l'activité ainsi exercée n'est pas accessoire à l'activité sociale de la fondation, à savoir la sauvegarde, la protection, la conservation et la sauvegarde du patrimoine de la fondatrice, Mme H. L'exercice du mandat d'administrateur n'est pas un corollaire nécessaire à l'activité principale désintéressée, sans laquelle l'exercice de l'activité sociale serait impossible. Il ne s'agit en aucun cas d'un moyen pour atteindre le but désintéressé de la fondation. Au contraire, le mandat d'administrateur apparaît

367 Voy., pour un arbre décisionnel à quatre étapes, la contribution de Pierre Goblet (« ASBL : IPM VERSUS I. Soc. ») dans le dossier d'ASBL Actualités n° 25 (2002) consacré au « but désintéressé », p. 43.

plutôt comme l'activité principale exercée par la fondation compte tenu du fait que les fonds de la fondation, en particulier le patrimoine à sauvegarder, étaient très limités.

L'exercice du mandat d'administrateur visait plutôt à générer des revenus de la SPRL R., en particulier l'encaissement des revenus de la vente de l'immeuble le 6 septembre 2011, soit moins de trois semaines après la création de la fondation qui a été désignée comme gérante de la SPRL. Le procès-verbal de la réunion de l'assemblée générale de la SPRL précise expressément que c'est la gérante, c'est-à-dire la fondation elle-même, qui avait proposé que le résultat de la société, constitué du bénéfice réalisé sur la vente de l'immeuble, lui soit attribué. Le fait qu'il soit à son tour interdit à la fondation de distribuer des bénéfices à son fondateur n'y change rien, tout comme le fait qu'elle n'ait pas mobilisé des méthodes industrielles ou commerciales pour ce faire.

En conséquence, c'est à juste titre que la fondation a été soumise à l'ISOC[368].

2. Le litige porte principalement sur la question de savoir si l'ASBL. demanderesse, qui a pour objet de promouvoir le tourisme social, la vie sociale et les loisirs récréatifs sous toutes leurs formes, doit être soumise à l'IPM ou à l'impôt des sociétés. Depuis 2011, cette ASBL, créée en 1970, met en location son site au profit de la Croix-Rouge qui y a installé un centre d'accueil pour demandeurs d'asile et pour réfugiés. Le 21 octobre 2015, l'administration fiscale a adressé un avis de rectification relatif à l'exercice d'imposition 2013 remettant en cause l'assujettissement historique à l'IPM.

Pour l'administration, l'activité effective de l'ASBL a radicalement évolué par rapport au but initialement poursuivi, à savoir promouvoir le tourisme social, la vie sociale et les loisirs récréatifs des hôtes. Selon l'administration, l'activité économique consiste désormais en la mise à disposition de logements et de repas à un seul client. De l'avis de l'ASBL, son but désintéressé est réalisé en partenariat avec la Croix-Rouge.

Pour le tribunal, l'objet et/ou le but est cependant inopposable à l'administration fiscale et ne peut, à lui seul, être constitutif d'une présomption irréfragable d'un assujettissement à l'IPM. En décider autrement reviendrait à se constituer artificiellement un élément de droit qui ne se base sur aucune réalité factuelle. Or, le droit fiscal se base sur la réalité.

L'ASBL, si elle ne distribue pas son bénéfice à titre de dividendes, rétrocède une partie de celui-ci à différents intervenants belges ou étrangers d'un véritable consortium placé sous la direction unique d'un individu. Ainsi, il est notamment question d'un montant de 140 000 euros annuel versé à une autre ASBL pour des prestations dont la réalité n'a pas été démontrée. Aussi des avances, toujours croissantes, effectuées par l'association aux sociétés du groupe ne s'inscrivent aucunement dans le but désintéressé de tourisme social.

Étant donné que l'association ne rapporte pas la preuve de l'affectation du résultat au but désintéressé fixé statutairement, la réponse positive ou négative aux autres griefs formulés, à savoir l'absence de méthodes industrielles ou commerciales et le partage du patrimoine en cas de dissolution en faveur d'une autre personne morale ayant un but effectivement

368 Anvers, 15 octobre 2019, n° 2018/AR/619, *Cour. fisc.*, 2020/01, pp. 8-11.

désintéressé, n'a aucune incidence quant à la décision d'assujettir l'ASBL à l'ISOC, décision confirmée par le tribunal[369].

3. L'ASBL concernée vise à promouvoir la participation aux programmes de subvention flamands, fédéraux et européens afin d'accroître la capacité d'innovation et le potentiel de connaissance des entreprises et du secteur non marchand. L'activité réelle de ladite association consiste en l'octroi de conseils en matière de subsides et dans la préparation de demandes de subsides, aussi bien pour des entreprises que pour des organisations non marchandes, des projets socio-économiques ou encore des organisations patronales. En rémunération de ses services, l'ASBL perçoit des rétributions substantielles. La cour d'appel de Gand remarque que l'ASBL preste un service, la fourniture de conseils, dans le secteur privé, dont les clients retirent un avantage pécuniaire et pour lequel une rémunération peut être demandée dans un secteur caractérisé par la libre concurrence. De telles prestations de service sont « des opérations commerciales » au sens de l'article 182, 3°, du C.I.R. La cour examine si l'ASBL peut invoquer le caractère accessoire desdites opérations économiques ou encore se targuer de ne pas mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

Concernant l'accessoriété, l'ASBL souligne que les prestations pour les entreprises ne représentent que 10 % des prestations *in globo* et que les rentrées que ces prestations génèrent permettent de pouvoir fournir les 90 % des autres prestations sans rémunération à un autre public. La cour n'est pas convaincue.

Pendant la période concernée, toutes les opérations de l'ASBL consistaient en des conseils et suivis de procédures de subvention. Même les services fournis sans rémunération au secteur non lucratif ou social doivent être pris en compte dans ce cadre.

Quant aux méthodes, il apparaît que l'ASBL recourait à de la publicité et était même sponsor pour différents clubs sportifs et qu'elle ne recourait pas à des volontaires. Aussi, le style dans lequel la requérante se présente sur son site internet a également un caractère typique des entreprises opérant sur un marché concurrentiel et recherchant le profit.

Alors que l'ASBL soutient que le but lucratif ne peut être présumé pour la seule raison qu'il y avait un revenu net, car celui-ci doit être considéré comme une réserve en vue de couvrir des dépenses futures, l'enquête menée par l'administration fiscale a révélé que l'ASBL n'avait aucun scrupule à utiliser ses fonds pour payer les dépenses privées de son (unique) dirigeant sous couvert de frais professionnels.

La Cour a conclu à l'assujettissement à l'ISOC de l'ASBL en cause[370].

4. Une société à finalité sociale (« sfs », sous forme de société coopérative), constituée dans le but d'ériger et de mettre à disposition des locaux à deux ASBL ayant comme objet l'épanouissement et l'insertion des personnes en situation de handicap mental, est assujettie à l'ISOC. Elle met ses statuts en conformité avec les dispositions du CSA en avril 2021 tout

369 Civ. Luxembourg, 30 octobre 2019, R.G. n° 17/137/A, n° 17/139/A, n° 18/72/A. Pour un commentaire, voy. G. Galéa et L. Kinna, « Nouveau cas de basculement d'une association à l'impôt des sociétés », *Act. fisc.*, n° 2020/23, pp. 4-9.

370 Gand, 27 octobre 2020, n° 2019/AR/1336. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « IPM ou I. Soc. : deux ASBL sur la sellette pour leurs services », *Le Fiscologue,* n° 1680, 4 décembre 2020, pp. 9 et s.

en conservant la forme d'une société coopérative. L'activité de la coopérative, à savoir la mise en location d'un ensemble immobilier, constitue une activité permanente génératrice de bénéfices (ou de pertes selon l'exercice comptable considéré) ; la société accomplit par conséquent des opérations de caractère lucratif. Pour prétendre à l'avenir à un assujettissement à l'IPM, il convient de vérifier si cette coopérative pourrait désormais se prévaloir des articles 181 ou 182 du C.I.R. en tant que « personne morale sans but lucratif ».

Les statuts modifiés enseignent que 1) l'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice sachant *qu'aucune distribution de dividende aux actionnaires ne pourra jamais avoir lieu* et 2) toute *distribution de dividende sous forme de boni de liquidation est proscrite* ; seul le remboursement de l'apport versé par les actionnaires est autorisé. Sur cette base, le Service des Décisions Anticipées (« SDA ») déduit que la coopérative X ne poursuivra pas de but de lucre et sera donc susceptible de pouvoir bénéficier de l'assujettissement à l'IPM (avec un accès aux trois étapes du raisonnement rappelé *supra*).

Cette approche rejoint la pratique du SDA relative au statut fiscal des intercommunales – conforme à la position administrative retenue jadis pour les SFS : deux mentions doivent impérativement figurer dans les statuts pour pouvoir prétendre au statut de personne morale sans but lucratif, à savoir 1) l'interdiction de distribution d'un dividende et 2) l'affectation désintéressée du boni de liquidation (clause qui était obligatoire pour toute SFS[371])[372].

5. Depuis trente ans, une ASBL organise chaque année un festival de musique folk. À la suite d'un contrôle fiscal, un avis de rectification de la déclaration est adressé à l'ASBL, dans lequel l'administration fiscale marque son intention de la soumettre à l'ISOC pour les exercices d'imposition 2017 et 2018 contrôlés.

La cour d'appel rejoint la position administrative et confirme le premier jugement sur la base de différents éléments.

L'ASBL offre à ses clients contre paiement un ensemble de services dans le cadre d'un festival de musique de sorte qu'elle se livre à des opérations de caractère lucratif.

Étant dépourvue de but de lucre, elle peut en principe se prévaloir des exceptions prévues aux articles 181 et 182 du C.I.R. En l'occurrence, l'article 182, 3°, du C.I.R. est mobilisé. En effet, si les opérations économiques sont accessoires à une activité philanthropique, l'assujettissement à l'IPM est applicable. La même conclusion s'impose si, bien que l'activité économique est principale, l'ASBL ne mobilise pas de méthodes industrielles ou commerciales.

En l'occurrence, la Cour relève que l'organisation annuelle du festival de musique de plusieurs jours est bel et bien l'activité principale de l'ASBL.

371 Le boni de liquidation recevait obligatoirement une affectation désintéressée particulière dans toutes les SFS (art. 661, al. 1er, 9°, du Code des sociétés).

372 Décision anticipée n° 2022.0022 du 25 janvier 2022, www.ruling.be. Pour un commentaire, voy. E. Schiepers, « Pour la SC agréée comme entreprise sociale, l'IPM est-il possible ? », *Le Fiscologue*, n° 1757, 9 septembre 2022, p. 1 ; S. Garroy, « faut-il pour rester à l'IPM, transformer la SFS en ASBL ? », *ASBL Actualités*, 2023, n° 323, pp. 1-7 ; O. D'août et C. Sanchez Ruiz, « Société coopérative agréée comme entreprise sociale : I. Soc. ou IPM ? », *Actualités 2022 en matière d'impôts des sociétés*, Limal, Anthemis, 2023, p. 164.

Concernant les méthodes, l'organisation est menée suivant une approche professionnelle, spécifique et organisationnelle, avec la mise en œuvre des techniques commerciales courantes dans le secteur de la musique.

Les différents éléments suivants n'ont pas conduit la Cour à se rallier à la position de la contribuable :

- mise à disposition de billets gratuits, dont le nombre n'est pas précisé, au profit d'un public vulnérable par l'intermédiaire de la plateforme Social House ;
- choix de ne pas maximiser les bénéfices et affectation pour maintenir son fonctionnement, d'une part, et pour dépenser dans une certaine mesure pour des causes désintéressées, d'autre part ;
- application de prix démocratiques mais dont il n'est pas démontré qu'ils sont inférieurs à ceux du marché ; une comparaison avec les prix pratiqués pour des festivals tels que Rock Werchter ou Pukkelpop n'étant pas valable, vu le grand nombre d'artistes renommés que ces festivals attirent ;
- perception de subventions (dont le fondement ou l'intention spécifique n'est d'ailleurs pas indiqué). En effet, il s'agit de sources de financement qui conduisent à la maximisation des revenus ;
- absence de rémunération des administrateurs ;
- mobilisation de 300 bénévoles indemnisés par des billets gratuits et/ou des bons de boissons et de nourriture. Si cette mobilisation permet une pression à la baisse sur le prix des billets, le fait que le recours à des bénévoles aurait (en partie) pour effet de conférer à ses activités un caractère plus social, philanthropique ou culturel, est une idée erronée[373].

Notons toutefois que, parmi les critères d'appréciation pouvant être pris en considération d'après le commentaire administratif, l'on retrouve le personnel occupé et la façon dont les opérations sont financées[374]. À ce titre, dans une autre affaire, le fait que les activités, en ce compris l'exploitation du café, se fassent avec des chômeurs, des bénévoles et des stagiaires d'écoles supérieures, a été retenu pour démontrer qu'une ASBL ne travaillait pas selon les méthodes industrielles ou commerciales usuelles[375]. Par ailleurs, d'après une certaine doctrine, le fait que les dons et subsides prennent une place très importante parmi les ressources financières constitue une indication qu'une telle ASBL n'utilise pas de méthodes industrielles ou commerciales[376].

373 Gand, 23 avril 2024, n° 2022/AR/2123. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « Organiser un bon festival de musique n'est pas du travail d'amateur », *Le Fiscologue*, n° 1843, 5 juillet 2024, p. 3.

374 Com.I.R., n° 182/11.

375 Gand, 4 octobre 2011, www.monkey.be. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL avec café : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1273, 25 novembre 2011, p. 7.

376 E. Gailly, *La fiscalité des asbl*, Bruxelles, Licap, 1997, n° 96.

§ 2 La mutabilité du statut fiscal

A ≡ Le passage de l'IPM à l'ISOC

Article 184*quinquies* du C.I.R.

Circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 relative au passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés.

S. Garroy et X. Gérard, « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés et la circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 », *ITAA Zine*, octobre 2023, pp. 13-21.

Cass., 28 mars 2024, R.G. n° F.23.0030.N.

L'assujettissement à un impôt n'est pas un statut acquis et définitif. Tout dépend des circonstances de fait. Par exemple, le passage de l'IPM à l'ISOC est une situation courante en pratique. L'administration fiscale peut considérer qu'une personne morale, assujettie initialement à l'IPM, doit être, à un certain moment et compte tenu d'une nouvelle appréciation, soumise à l'ISOC. Une jurisprudence abondante traite d'ailleurs de l'assujettissement d'ASBL à l'ISOC pour non-respect des critères d'assujettissement à l'ISOC. Pour autant, la législation fiscale ne prévoyait pas initialement le cadre général du passage de l'IPM à l'ISOC, et notamment le sort fiscal des différents éléments des fonds propres de la personne morale qui devient, à compter d'un exercice d'imposition déterminé, assujettie à l'ISOC.

Certaines lois particulières ont par contre été adoptées en vue d'organiser le passage de certaines entreprises (publiques) de l'IPM vers l'ISOC. Le législateur a ainsi adopté l'approche suivante pour Euronext[377], la Loterie Nationale[378], bpost[379] : les bénéfices et provisions pour risques et charges sont exonérés sous condition d'intangibilité prévue par l'article 190 du C.I.R. En d'autres termes, les réserves accumulées qui ont déjà connu leur régime fiscal propre à l'IPM doivent subir (ultérieurement) le régime de l'ISOC. Le législateur avait davantage détaillé le traitement fiscal d'une série d'éléments d'actif ou de passif pour la Loterie Nationale et, surtout, pour bpost, tout en conservant la même philosophie : une réintégration dans le régime de l'ISOC, et ce pour ne pas permettre à ces sociétés publiques de distribuer leurs réserves en exonération d'impôt (des sociétés) aux actionnaires privés.

À l'occasion de la réforme du cadre fiscal des intercommunales et structures assimilées, le législateur avait initialement[380] conservé la logique adoptée pour les trois entreprises susmentionnées, avant de revoir sa copie l'année suivante[381]. Le régime finalement retenu pour les intercommunales – qui consacre nous le verrons un régime de neutralité partielle – a été étendu aux entreprises portuaires, sous réserve d'un traitement particulier des subsides et

377 Art. 30 de la loi du 12 août 2000 portant diverses dispositions relatives à l'organisation des marchés financiers et diverses autres dispositions.

378 Art. 347 de la loi-programme du 22 décembre 2003.

379 Art. 154 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

380 Art. 26 de la loi programme du 19 décembre 2014.

381 Art. 26 de la loi programme du 25 août 2015.

des plus-values de réévaluation ; les entreprises portuaires sont donc elles aussi visées par un régime spécifique propre[382].

Une loi du 17 mars 2019 a finalement organisé le régime général de transition IPM-ISOC (art. 184*quinquies* du C.I.R.) sur la base du régime de transition prévu pour les intercommunales, raison pour laquelle les explications fournies par la circulaire AGFisc n° 10/2016 concernant le changement en matière d'assujettissement pour les intercommunales sont donc également applicables en l'espèce. Les régimes spécifiques de transition et qui concernent *in fine* Euronext, la Loterie Nationale, bpost et les entreprises portuaires) sont maintenus. La circulaire 2023/C/36 du 21 mars 2023 a pour objet de commenter la loi du 17 mars 2019.

L'article 184*quinquies* du C.I.R. confère à chaque élément d'actif et de passif un traitement fiscal déterminé à l'occasion du passage de l'IPM à l'ISOC. Ce régime est applicable depuis l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2019.

Ainsi, par exemple, d'après l'article 184*quinquies*, alinéa 1er, 7°, du C.I.R., les pertes subies pendant les périodes imposables pour lesquelles la personne morale était assujettie à l'IPM ne constituent pas des pertes fiscales déductibles sous le régime ISOC.

À ce sujet, mais concernant des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi, notons que la Cour de cassation a rendu un arrêt dans lequel elle confirme que « Les pertes qu'une association réalise pendant une période imposable au cours de laquelle elle était soumise à l'impôt des personnes morales ne satisfont pas aux conditions légales de déductibilité et ne sont donc pas des pertes professionnelles qui peuvent être déduites des bénéfices d'une période imposable ultérieure au cours de laquelle l'association est soumise à l'impôt des sociétés »[383].

B ≡ Le passage de l'ISOC à l'IPM

À l'occasion de l'introduction du CSA, le législateur a organisé, en termes généraux, le passage de l'ISOC à l'IPM en insérant un nouvel article 210/1 du C.I.R.[384]. L'article 210/1 du C.I.R. est entré en vigueur le 1er mai 2019. L'article 210/1, alinéa 1er, du C.I.R. stipule que « [l]es articles 208 et 209 sont également applicables dans le cas où une société cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales ». Les principes de la liquidation fiscale s'appliquent.

L'article 210 du C.I.R., qui étend le principe de la liquidation fiscale à une série d'opérations, indique, que « la valeur réelle de l'avoir social à la date où les opérations susvisées se sont produites est assimilée à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social » (§ 2). Même si les travaux préparatoires précisent *in casu* que la liquidation fiscale entraîne une taxation des plus-values latentes et des réserves immunisées existantes, un renvoi à l'article 210, § 2,

382 Loi du 29 mai 2018 fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires, *M.B.*, 11 juin 2018.

383 Cass., 28 mars 2024, R.G. n° F.23.0030.N.

384 Art. 44 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

du C.I.R. pour préciser la manière dont on détermine les sommes réparties aurait ici aussi été nécessaire. L'article 413/1 du C.I.R. permet à la société de différer le paiement de l'impôt (taxation étalée sur cinq ans).

Un régime de neutralité a été instauré pour les cas d'assujettissement temporaire à l'ISOC. En effet, les réserves exonérées constituées du temps où la société n'était pas soumise à l'ISOC, d'une part, et la partie des plus-values latentes se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'ISOC, d'autre part, ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable[385].

D'après l'exposé des motifs, en l'absence de tout transfert d'actifs dans le patrimoine des actionnaires ou associés par le fait du changement d'assujettissement, l'opération ne devrait pas être traitée comme impliquant un dividende dans le chef des actionnaires ou associés (art. 18, al. 1er, 2°*ter*, du C.I.R. ne serait pas, en d'autres termes, applicable avec, à la clé, la non exigibilité du précompte mobilier). Cette théorie de « l'absence d'enrichissement fiscal » a été ensuite appliquée par le SDA au sujet d'une transformation d'une société en ASBL[386].

Sous-section 2
Rapports entre droit comptable et droit fiscal

Martin CAJOT

§ 1 Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Évaluation des actifs

Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978.

Liège (9e ch. A), 21 septembre 2022, n° 2021/RG/430, *F.J.F.*, n° 2023/70. Note : Réforme Civ. Namur, 11 juin 2020, *F.J.F.*, n° 2021/194.

L'article 32 de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978 impose une évaluation des actifs sur la base du prix d'acquisition ou de revient. Par exception, l'article 2, § 5, de ladite directive accepte qu'il soit dérogé à ce principe dans des cas exceptionnels, lorsque l'application de cette méthode conduirait à donner une image faussée du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.

Dans ce cadre, la C.J.U.E. a toutefois jugé que la sous-estimation d'actifs dans les comptes des sociétés ne saurait, par elle-même, constituer un cas exceptionnel au sens de l'article 2, § 5, de la directive. En effet, la possibilité que certains actifs soient sous-estimés dans les comptes des sociétés, dans l'hypothèse où leur valeur d'acquisition est inférieure à leur valeur réelle, n'est que le corollaire nécessaire du choix opéré par le législateur européen à

385 Art. 210/2, al. 2, du C.I.R.

386 SDA, n° 2021.0420 (8 juin 2021). Voy. à ce sujet, S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai, *op. cit.*, n° 22, p. 396.

l'article 32 de la directive en faveur d'une méthode d'évaluation fondée non pas sur la valeur réelle des actifs mais sur le coût historique de ces derniers.

La C.J.U.E. s'est ainsi exprimée quant au fait que le principe de l'image fidèle ne permettait pas de déroger au principe d'évaluation des actifs sur la base de leur prix d'acquisition ou de leur coût de revient au profit d'une évaluation à leur valeur réelle, lorsque le prix d'acquisition ou le coût de revient desdits actifs est manifestement inférieur à ladite valeur réelle.

Dans l'affaire commentée, la S.P.R.L. X.C. a acquis les actions d'une société suédoise et comptabilisé celles-ci à leur valeur d'acquisition. L'administration a imposé la société X.C. sur une sous-estimation d'actif, estimant que des circonstances exceptionnelles justifiaient de prendre en compte une valeur supérieure. Les faits mis en avant en l'espèce par l'administration sont : la disproportion entre la valeur réelle et le prix d'acquisition des actions, les liens unissant les parties intervenantes au travers d'un actionnaire commun, la succession rapprochée des différentes opérations, le fait que l'activité de l'appelant se soit résumée à l'acquisition des parts litigieuses et les projets de l'État suédois concernant la mise en place d'une législation anti-abus.

En vertu des principes et de la jurisprudence précités, la cour considère toutefois que ces éléments ne constituent pas un cas exceptionnel au sens de l'article 2, § 5, de la directive, conduisant à donner une image faussée de la situation de la société X.C., qui justifierait une dérogation à la comptabilisation des actions litigieuses à leur prix d'acquisition.

§ 2 Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Conséquence de l'absence de valeur probante de la comptabilité

Articles 23, § 2 ; 339, al. 1er et 340 du C.I.R.

Cass., 26 octobre 2023, R.G. n° F.22.0176.N, www.juportal.be.

S. Van Crombrugge, « Remise à zéro d'une perte en cas d'absence de comptabilité probante », *Le Fiscologue*, n° 1815, 8 décembre 2023, p. 10.

X., « La Cour de cassation ne voit pas d'inconvénient à mettre à zéro les pertes professionnelles déclarées en cas de comptabilité non probante », *Cour. fisc.*, 2023, liv. 19-20, 22 janvier 2024, pp. 487-490.

Lorsque l'administration conclut à l'absence de valeur probante d'une comptabilité, elle considère qu'une perte déclarée peut alors être remise à zéro. Une certaine jurisprudence estime toutefois que, ce faisant, l'administration agit de manière arbitraire, en ce que cela suppose que tant les revenus déclarés que les frais déclarés sont considérés comme réels à concurrence du même montant, alors que dans le même temps la comptabilité est rejetée, car considérée comme non probante (voy. par exemple Bruxelles, 24 mars 2021, *Cour. fisc.*, 2021/171).

Même lorsque la comptabilité du contribuable n'est pas probante, certains juges ont estimé qu'une perte ne pouvait pas être purement et simplement ignorée. Dans ce cas, l'administration doit toujours démontrer quelles données doivent être substituées à celles de la déclaration (Anvers, 24 avril 2001, *F.J.F.*, n° 2001/199).

Toutefois, dans l'affaire commentée, la Cour de cassation estime que le point de vue de l'administration ne revêt aucun caractère arbitraire. La Cour part du texte des articles 339, al. 1er, et 340 du C.I.R, dont il découle que les revenus et autres éléments déclarés sont présumés exacts et que, si l'administration estime que les revenus ou autres éléments déclarés sont inexacts, elle doit en apporter la preuve. La Cour cite ensuite l'article 23, § 2, du C.I.R. qui définit le montant net des revenus professionnels. Il en découle que le contribuable qui souhaite réduire le montant brut des revenus d'une activité professionnelle au moyen des frais professionnels afférents à ces revenus et des pertes professionnelles subies au cours de la période imposable du fait d'une autre activité professionnelle, doit prouver la réalité et le montant de ces frais et pertes professionnels.

Il ressort de la lecture combinée de ces dispositions légales que si la comptabilité du contribuable pour la période imposable est dépourvue de force probante, la présomption d'exactitude des revenus et autres données déclarés disparaît, de sorte que l'Administration et le contribuable doivent apporter la preuve respectivement des revenus et des frais professionnels. Si ni les revenus ni les frais professionnels ne sont établis, aucune perte professionnelle n'est justifiée. La remise à zéro du résultat obtenu au cours de la période imposable au titre de l'activité professionnelle en question en est la conséquence nécessaire.

§ 3 Les rapports entre droit comptable et droit fiscal – Amortissement d'un droit réel temporaire

Article 61 du C.I.R.

Avis 2015/5 de la CNC du 8 juillet 2015.

Civ. Brabant Wallon, 7 avril 2023, n° 20/1648/A.

F. Laevens, « Pas de place pour de la magie fiscale : pas d'amortissement (périodique) sur les actifs après la fin de l'usufruit », *Courr. fisc.*, n° 2023/10, pp. 250-254.

L'article 61 du C.I.R. prévoit que les amortissements sont considérés comme des frais professionnels dans la mesure où ils sont fondés sur la valeur d'investissement ou de revient de l'actif sous-jacent et dans la mesure où ils sont nécessaires et correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable.

L'avis 2015/5 de la CNC du 8 juillet 2015 stipule dans ce cadre qu'un droit réel temporaire classé sous les immobilisations est amorti sur la période pour laquelle le droit réel a été constitué ou sur sa durée d'utilisation économique lorsque celle-ci est inférieure à la durée du droit réel.

Dans l'affaire commentée, une société acquiert en 1999 l'usufruit d'un entrepôt, y effectue d'importants travaux de rénovation entre 2010 et 2011 et continue à amortir les travaux de rénovation au-delà de 2014, année de l'expiration de l'usufruit. Ces amortissements sont rejetés par l'administration.

Sur la base des principes précités, le tribunal estime qu'à l'expiration de l'usufruit, les investissements ne font plus partie de l'actif de la société, de sorte que ces frais devaient être exclus de l'actif via la comptabilisation d'une plus-value ou d'une moins-value, ou par une extourne.

Le tribunal ajoute qu'il est contraire au droit comptable et fiscal de répartir l'amortissement des travaux de rénovation ou d'amélioration d'un bien immobilier sur la durée de vie de l'immeuble rénové ou remis à neuf plutôt que sur la durée du droit réel. La comptabilisation d'un amortissement sur un bien qui n'est plus à la disposition de la société n'est pas autorisée fiscalement.

Le tribunal refuse enfin la possibilité pour la société de déduire un amortissement extraordinaire pour l'exercice d'imposition 2018, la condition d'annualité de l'article 49 C.I.R. n'étant pas remplie.

À noter que si le contribuable avait comptabilisé un amortissement exceptionnel en 2014, soit l'année de la mise hors service de l'actif concerné, l'administration aurait probablement accepté cet amortissement exceptionnel.

Sous-section 3
Détermination de la base imposable (1re opération)

Antoine VERMEIRE

§ 1 Conditions générales de déductibilité des frais professionnels

L'article 49 du C.I.R. est l'article qui détermine les conditions générales de déductibilité d'un frais professionnel. Ces conditions sont au nombre de trois :

- condition d'annualité : il doit s'agir de frais faits ou supportés pendant la période imposable, ce qui suppose qu'il s'agisse de frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ;
- condition de finalité : il doit s'agit de frais faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserve des revenus imposables ;
- condition de réalité : la réalité et le montant des frais doit être justifiée au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

A ≡ De l'importance de « qui » a fourni les prestations

Cass., 22 mars 2019, R.G. n° F.18.0048.N.

C. Buysse, « Est-il important de savoir "qui" a fourni les prestations de gestion ? », *Le Fiscologue*, n° 1618, 5 juillet 2019, p. 10.

Une société bénéficiaire de services de gestion déduit les « indemnités de gestion » qu'elle a payées à une société prestataire, qui est en outre son administrateur délégué. La cour d'appel d'Anvers ne doute pas de la réalité des frais pour les prestations de gestion, ni de leur montant dont l'Administration ne démontre pas qu'il serait injustifié. La Cour admet également que les frais ont été exposés ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

La Cour refuse néanmoins la déduction des indemnités payées au motif qu'il ne ressort pas des pièces du dossier que la société gestionnaire a elle-même, ou à tout le moins via ses organes, effectivement fourni les prestations de gestion facturées. Ainsi, la Cour constate que les pièces produites mentionnent uniquement les noms et/ou les signatures des personnes physiques en tant que représentants/managers de la société bénéficiaire des services elle-même, mais sans aucune référence à la société gestionnaire (des personnes physiques qui sont par ailleurs - via leur société de management - gérantes de la société gestionnaire). La Cour en déduit que ces personnes physiques agissent directement en tant qu'administrateurs ou managers de la société bénéficiaire des services et non en tant qu'organes de la société gestionnaire. Les indemnités facturées ne se rapportent dès lors « nullement » aux prestations de la société gestionnaire elle-même.

En l'absence de preuve que la société gestionnaire, en qualité d'administrateur délégué, a effectivement fourni les prestations de gestion facturées, la Cour estime que les conditions de déduction de l'article 49 C.I.R. ne sont pas remplies (Anvers, 30 août 2017).

La Cour de cassation a cassé cet arrêt.

Pour qu'une dépense soit déductible au titre de charge professionnelle, il est requis qu'elle ait été exposée ou supportée en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables. Cela implique que le contribuable doit prouver que la dépense correspond à des prestations réellement fournies. Lorsque le juge constate qu'une dépense correspond à des prestations réellement fournies, il ne peut refuser la déductibilité de cette dépense au titre de charge professionnelle au seul motif que les prestations n'ont pas été fournies par ou au nom de celui à qui le paiement a été effectué. La cour d'appel d'Anvers n'a dès lors pas légalement justifié son refus de la déduction des indemnités de gestion.

B ≡ Condition de finalité et théorie de la rémunération – Principes

Gand, 8 janvier 2019.

Mons, 13 août 2019.

Mons, 29 mai 2019.

J. Van Dyck, « Théorie de la rémunération : l'importance d'une convention », *Le Fiscologue*, n° 1633, 22 novembre 2019, p. 6.

Gand, 26 octobre 2021, n° 2020/RG/1219.

S. Van Crombrugge, « Théorie de la rémunération : pas de jugement d'opportunité », *Le Fiscologue*, n° 1724, 28 novembre 2021, p. 10.

Anvers, 18 janvier 2022.

C. Buysse, « Sociétés et habitations : le chiffre d'affaires comme baromètre ? », *Le Fiscologue*, n° 1746, 13 mai 2022, p. 6.

Civ. Gand, 28 juin 2022.

J. Van Dyck, « Un appartement à la côte : comment fournir la preuve de la rémunération ? », *Le Fiscologue*, n° 1753, 8 juillet 2022, p. 5.

Civ. Anvers, 6 avril 2022.

J. Van Dyck, « Théorie de la rémunération : les frais pour options sur actions dans les filets », *Le Fiscologue*, n° 1760, 30 septembre 2022, p. 1.

Gand, 24 mai 2022.

S. Van Crombrugge, « Déductibilité des rémunérations d'administrateurs et des tantièmes », *Le Fiscologue*, n° 1761, 7 octobre 2022, p. 11.

Civ. Anvers, 7 novembre 2022.

C. Buysse, « Options sur actions et théorie de la rémunération : souffler le chaud et le froid », *Le Fiscologue*, n° 1772, 23 décembre 2022, p. 12.

Gand, 13 décembre 2022, n^{os} 2021/AR/2025 et 2021/AR/2026.

Cass., 31 mars 2023, R.G. n° F.22.0108.N.

Gand, 5 septembre 2023, n° 2020/RG/1219.

S. Van Crombrugge, « Théorie de la rémunération devant la Cour de Gand : pas vraiment surprenant », *Le Fiscologue*, n° 1804, 22 septembre 2023, p. 1.

Anvers, 21 novembre 2023 et 5 décembre 2023.

J. Van Dyck, « Bourbier en expansion », *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, p. 12.

Depuis 2001, la Cour de cassation considérait que les frais d'une société n'étaient déductibles que s'ils étaient en lien avec son « activité sociale », telle que décrite dans ses statuts (condition de causalité). Cette condition ne figurait pourtant pas à l'article 49 du C.I.R. Cette jurisprudence a notamment incité les contribuables à rédiger des objets sociaux « fourre-tout » dans les statuts de leur(s) société(s).

En 2015, la Cour de cassation est revenue sur sa jurisprudence (opérant ainsi un véritable « revirement »). Le 4 juin 2015, la Cour de cassation (chambre francophone) a rendu deux arrêts sur la nécessité qu'une dépense soit inhérente à « l'activité sociale » d'une société pour

être déductible. Dans ces arrêts, elle décide qu'il « ne ressort pas de [l'article 49 du C.I.R.] que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet social ». Le 12 juin 2015, la Cour de cassation (chambre néerlandophone) a prononcé également deux arrêts en des termes similaires, tout en précisant expressément que « la Cour revient ainsi sur son ancienne jurisprudence ».

Si l'existence d'un lien entre un frais et l'objet ou l'activité social(e) d'une société n'est ainsi plus requis pour que ce frais soit déductible, il n'en demeure pas moins que la déductibilité d'un frais professionnel reste soumise au respect de la condition de finalité.

En vertu de cette condition, pour qu'un frais professionnel soit déductible, le contribuable doit démontrer que ce frais a été fait ou supporté en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Autrement dit, n'est déductible fiscalement qu'un frais qui présente un intérêt économique propre pour le contribuable concerné. À l'inverse, si un contribuable expose un frais non pas dans son propre intérêt mais dans l'intérêt exclusif d'un tiers, la condition de finalité ne sera pas rencontrée et le frais en question sera considéré comme n'étant pas déductible fiscalement.

Au cours des dernières années, la condition de finalité a été plus particulièrement utilisée par l'administration fiscale afin de remettre en cause la déductibilité à l'ISOC de frais (d'acquisition, d'entretien, voire d'aménagement ou de transformation) en lien avec l'octroi d'un avantage de toute nature à un dirigeant (par exemple, la mise à disposition d'un appartement à Knokke pour les besoins privés du dirigeant).

En effet, là où certains considéraient que tout frais fait ou supporté par une société en vue d'octroyer une rémunération taxable à son dirigeant (en l'espèce, sous la forme d'un ATN) était automatiquement et intégralement déductible à titre de coût salarial, la Cour de cassation a rejeté cette automaticité entre imposition et déductibilité en précisant que pour que les frais en lien avec l'octroi d'un ATN respectent la condition de finalité de l'article 49 du C.I.R., il fallait par ailleurs démontrer qu'ils rémunéraient des prestations effectives du dirigeant au profit de la société (Cass., 14 octobre 2016, R.G. n^{os} F.15.0103.N et F.14.0203.N). C'est ce qu'on appelle la théorie de la rémunération.

Il existe toutefois une importante incertitude sur la preuve devant être apportée par la société pour démontrer que l'ATN octroyé au dirigeant constitue bien la contrepartie de prestations effectives du bénéficiaire, plus particulièrement en présence de sociétés unipersonnelles. Ainsi, en fonction de la jurisprudence, cette preuve semble tantôt pouvoir être apportée par des éléments formels (ex. : intention rémunératoire ressortant de documents sociaux, tels que des rapports du CA ou de l'AG) (Mons, 29 mai 2019, n° 2017/RG/307 ; Mons, 13 août 2019 ; Anvers, 14 janvier 2020, n° 2018/AR/1207), tantôt par des éléments matériels (ex. : évolution du chiffre d'affaires de la société, éventuellement en comparaison avec l'évolution de la rémunération du dirigeant) (Anvers, 18 janvier 2022, n° 2020/AR/558), au point toutefois de parfois sembler extrêmement difficile à apporter.

Cette difficulté probatoire peut être illustrée par deux arrêts de la cour d'appel de Gand (Gand, 5 septembre 2023, n° 2020/RG/1219 et Gand, 13 décembre 2022, n^{os} 2021/AR/2025 et 2021/AR/2026) dans lesquels elle a dû se prononcer sur le caractère déductible, dans le chef d'une société médicale, de frais relatifs à un immeuble mis gratuitement à disposition du/des gérant(s) de la société en faisant application de la « théorie de la rémunération ».

Dans l'arrêt du 13 décembre 2022, les gérants avaient acquis un terrain à bâtir. Ils ont ensuite accordé un droit de superficie sur le terrain à leur société en vue de la construction d'un immeuble utilisé à 80 % à titre d'habitation et à 20 % à titre professionnel. L'immeuble a ensuite été mis gratuitement à disposition des gérants et de leur famille. L'administration refuse la déductibilité des frais en lien avec la partie de l'immeuble servant d'habitation (80 %).

La Cour rappelle que des frais professionnels ne sont déductibles que s'ils ont été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels (condition de finalité), ce qui n'est pas le cas lorsque le contribuable a cherché à accorder à un tiers un avantage sans contrepartie.

La société invoque la « théorie de la rémunération » et soutient que la mise à disposition gratuite du logement constitue une rémunération en nature pour ses dirigeants, de sorte que les dépenses doivent être considérées comme des frais professionnels au sens de l'article 195, § 1er, al. 1er, en lien avec l'article 52, 3°, du C.I.R. Elle renvoie dans ce cadre au fait que les gérants ont été imposés sur un avantage de toute nature pour l'utilisation du bien dans le respect des dispositions réglementaires.

La Cour précise toutefois que s'il est vrai que des frais faits par une société en vue d'accorder un avantage de toute nature à ses gérants en rémunération de leur activité à son profit constituent des frais professionnels déductibles, ceci suppose toutefois que la société apporte la preuve que les frais dont elle demande la déduction correspondent à des prestations effectivement accomplies. Dans ce cadre, il ne suffit pas de prouver que le gérant a fourni des prestations effectives à la société. Il doit exister un lien identifiable entre les prestations en question et la rémunération, ce qui suppose que la politique de rémunération de la société soit correctement documentée.

La Cour constate que cette preuve n'est toutefois pas apportée. Une simple référence générale aux prestations réalisées ou au (montant du) chiffre d'affaires ne suffit pas à prouver l'existence d'une politique de rémunération claire. Le PV de l'assemblée générale ne donne aucune information en la matière puisqu'il y est uniquement indiqué à combien s'élève la rémunération en espèces des gérants et de quels avantages de toute nature ils bénéficient. Il n'est précisé nulle part explicitement que la mise à disposition gratuite de l'immeuble vise à rémunérer des prestations effectives des gérants pour la société.

Autrement dit, la mise à disposition de l'immeuble peut tout aussi bien être destinée à avantager les gérants.

En outre, la mise à disposition gratuite de l'habitation n'a nullement modifié la rémunération en espèces des gérants. Le fait que cette dernière soit plutôt faible est une affirmation relative. D'autant que les prestations des gérants sont également rémunérées indirectement

via l'attribution d'un dividende intercalaire et via le canon annuel perçu par les gérants en conséquence de la constitution de droit de superficie.

Le fait que l'Administration n'ait pas remis en cause la déduction des frais en lien avec la mise à disposition de véhicules n'y change rien. Cela indique uniquement que l'Administration est prête à accepter la déduction des frais de véhicules sans s'interroger sur le fait de savoir si la mise à disposition de ces véhicules est effectivement réalisée en vue de rémunérer les prestations des gérants.

La théorie de la rémunération ne permet pas, sous prétexte de prestations réalisées par le gérant, de répercuter sans autre forme de procès toutes sortes de dépenses à caractère personnel sur la société.

La constitution d'un droit de superficie, immédiatement suivie de l'érection par le titulaire du droit de superficie d'un nouveau bâtiment, ne peut en aucun cas être considérée comme un investissement/placement de liquidités par la société, mais équivaut à l'octroi d'une libéralité au profit des gérants.

Dans l'arrêt du 5 septembre 2023, une société, ayant pour seul gérant et actionnaire un médecin, a acquis la pleine propriété d'un immeuble financé en grande partie par fonds propres et, dans une moindre mesure, via prêt bancaire et paiement par le gérant. L'immeuble est affecté à 42,48 % pour l'exercice de l'activité professionnelle et 57,52 % pour l'habitation du gérant.

À côté d'une rémunération en espèces de 48 000 euros et certains avantages en nature, la société accorde un avantage de toute nature découlant de la mise à disposition gratuite de l'immeuble, avantage évalué selon les modalités de l'article 18, § 3, point 2, de l'A.R./C.I.R. et repris sur des fiches individuelles 281.20 par le gérant. Le gérant a été imposé à l'IPP sur cet avantage.

L'Administration rejette toutefois la déductibilité des frais en lien avec la partie servant de d'habitation de l'immeuble en estimant que les frais n'ont pas été faits dans l'intérêt de la société elle-même mais bien uniquement dans l'intérêt du gérant.

La société se défend en invoquant les arguments suivants :

- C'est le législateur lui-même qui a facilité l'octroi d'une rémunération en nature par les articles 36 du C.I.R. et 18 de l'A.R./C.I.R. ;
- Elle ne peut acquérir ou conserver des revenus que par l'intermédiaire du gérant, qui est la seule personne qui exerce une activité au sein de la pratique médicale de laquelle elle tire son chiffre d'affaires ;
- La rémunération accordée en espèces présente un caractère limité au regard du chiffre d'affaires et des revenus imposables, de sorte qu'il est logique de la compléter avec un avantage substantiel ;
- Il existe une politique de rémunération claire compte tenu (1) de la reprise de l'avantage dans une fiche individuelle, (2) de sa validation par l'AG (le PV d'AG validant toutes les rémunérations et attributions du gérant), (3) de son imposition à l'impôt

des personnes physiques. Le fait qu'il n'existe pas de contrat écrit entre le gérant et la société n'y change rien, de tels documents ayant un caractère purement formel et n'apportant aucune plus-value, l'article 49 du C.I.R. permettant la preuve par présomptions ;

- En exigeant qu'une augmentation de rémunération corresponde à des prestations complémentaires, l'administration opère un jugement d'opportunité prohibé. Si elle estime la rémunération trop élevée pour les prestations réalisées, elle doit alors faire application de l'article 53, 10°, du C.I.R., ce qui n'est pas le cas en l'espèce ;
- La société détient la pleine propriété de l'immeuble, de sorte qu'au plus tard lors de la liquidation de la société, l'ISOC sera dû sur la plus-value réalisée (voy. *infra* – théorie de la plus-value future). De plus, les produits générés par l'activité du gérant devraient largement dépasser les frais en lien avec la partie de l'immeuble utilisée à titre privé.

La cour renvoie tout d'abord à l'arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2023 (F.22.0108.N) pour rappeler qu'il ne peut être déduit du fait que la société est une personne morale constituée en vue de réaliser une activité lucrative, que toutes ses dépenses sont automatiquement déductibles à titre de frais professionnels. La société doit en effet apporter la preuve du respect de la condition de finalité, qui suppose de démontrer l'intention d'acquérir ou de conserver des revenus imposables au moyen des frais faits ou supportés. La mesure dans laquelle les frais ont effectivement mené à l'acquisition ou la conservation de revenus imposables est toutefois sans importance.

Sur la base des éléments précités, la Cour estime que la société prouve, par présomptions, que la mise à disposition gratuite de l'habitation constitue une rémunération.

L'intention d'acquérir ou de conserver des revenus au moyen de la rémunération accordée au gérant, à savoir l'ATN, ressort du fait que la société n'a pu acquérir et conserver ses revenus récurrents et substantiels que grâce aux prestations de son seul gérant, et qu'il peut être présumé que le gérant n'aurait pas réalisé ses prestations sans percevoir, pour ce faire, une rémunération adéquate. Une évaluation de la mesure dans laquelle la rémunération a effectivement mené à l'acquisition ou la conservation de revenus imposables ne présente pas d'intérêt.

Il n'est pas requis que les présomptions qui sont déduites des faits établis en découlent nécessairement mais il suffit qu'elles puissent en découler avec certitude. Là où l'Administration exige une preuve irréfutable de la société, son raisonnement manque en droit. L'Administration n'apporte aucun élément concret permettant de renverser la présomption établie par le contribuable.

L'Administration se trompe également en considérant qu'en toutes hypothèses, la moitié des frais en lien avec l'avantage est non-déductible car le conjoint du gérant habite l'immeuble. Ceci contrevient au fait que sur la base de la fiche et de la déclaration du gérant, l'avantage lui a été attribué à lui seul. La manière dont le gérant fait ensuite usage de cet avantage n'est pas pertinente pour évaluer si la société a ou non supporté les frais en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

Enfin, il ne peut être déduit de la présence ou non d'une évolution du chiffre d'affaires que la rémunération complémentaire ne correspondrait pas à des prestations effectives du gérant. Dans la mesure où l'Administration invoque qu'une rémunération complémentaire exige des prestations complémentaires, elle ne méconnaît pas l'existence des prestations réalisées mais s'immisce dans la politique de rémunération de la société et se rend coupable d'un jugement d'opportunité prohibé sur la manière dont la société rémunère son gérant.

Pour autant que la rémunération ne soit pas exagérée, ce qui renvoie à l'article 53, 10°, du C.I.R., la société est libre de déterminer comment et dans quelle mesure elle rémunère son gérant pour les prestations réalisées.

La comparaison de ces deux arrêts permet de rappeler l'importance des faits dans l'application de la « théorie de la rémunération ». Si l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 5 septembre 2023 semble faire une application assez souple de la charge de la preuve en la matière, une telle application a en réalité notamment déjà été observée par le passé dans un arrêt de la cour d'appel de Gand du 26 octobre 2021 (n° 2020/RG/1219).

C ≡ Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via la notion de « résidences de plaisance »

C. const., 23 mai 2019, n° 78/2019.

C. Buysse, « Les habitations ne sont pas traitées différemment des "résidences de plaisance" », *Le Fiscologue*, n° 1617, 28 juin 2019, p. 10.

Cass., 25 juin 2020, R.G. n° F.18.0148.N.

En réponse aux difficultés probatoires liées à la théorie de la rémunération, un raisonnement consistant à assimiler le bien immeuble mis gratuitement à disposition à une résidence de plaisance ou d'agrément a également été invoqué par certains contribuables.

Ce raisonnement s'appuie sur l'article 53, 9°, C.I.R. qui énonce que des frais de toute nature se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément ne constituent en principe pas des frais professionnels, sauf, notamment, dans l'éventualité et dans la mesure où le contribuable établit qu'ils sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

Dans la lignée des tenants de l'interprétation large de la théorie de la rémunération, certains contribuables ont ainsi avancé le fait que dès qu'un ATN en lien avec la mise à disposition d'une résidence de plaisance ou d'agrément était imposable dans le chef du bénéficiaire, l'article 53, 9°, C.I.R. apportait un fondement légal à la déductibilité automatique desdits frais.

Ce fut notamment le cas dans une affaire ayant donné lieu à un arrêt du 10 avril 2018 de la cour d'appel de Gand (n° 2017/AR/35).

Dans le cas d'espèce, une société immobilière était pleine propriétaire d'une villa et nue-propriétaire d'une autre. Ces deux villas étaient mises gratuitement à la disposition du représentant permanant de l'administrateur de la société immobilière. Seule l'une d'elle entraînait toutefois le calcul d'un ATN dans le chef du représentant permanent.

Après avoir rejeté la déductibilité des frais en lien avec ces villas sur la base de la théorie de la rémunération, la Cour vérifie si cette déductibilité pourrait être accordée sur la base de l'article 53, 9°, C.I.R. en ce qui concerne la villa entraînant le calcul d'un ATN. Elle refuse toutefois l'application de cet article en précisant que la villa concernée ne pouvait être qualifiée de résidence d'agrément, s'agissant de l'habitation privée du représentant permanent.

La Cour accepte cependant d'interroger la Cour constitutionnelle sur la question de savoir si l'article 53, 9°, C.I.R. est compatible avec le principe d'égalité s'il est interprété en ce sens qu'il est applicable uniquement aux frais de toute nature qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés et non aux frais d'une habitation qui sont compris parmi les rémunérations imposables des membres du personnel au profit desquels ils sont exposés.

Autrement dit, il s'agit de vérifier s'il n'y a pas une différence de traitement dans le fait que pour assurer la déductibilité de frais liés à la mise à disposition d'un immeuble d'habitation, la théorie de la rémunération exige, en plus du calcul d'un ATN dans le chef du bénéficiaire, que l'octroi de cet ATN rémunère des prestations effectives du bénéficiaire, alors que cette exigence ne serait pas requise pour assurer la déductibilité de frais en lien avec la mise à disposition d'une résidence de plaisance ou d'agrément.

La Cour constitutionnelle conclut toutefois à l'absence de différence de traitement étant donné que les frais qui se rapportent à des résidences de plaisance ou d'agrément qu'une société met à la disposition de son personnel ou de ses dirigeants d'entreprise et qui sont compris comme avantage de toute nature dans les rémunérations imposables des bénéficiaires sont, au même titre que les frais se rapportant à des habitations privées exposées dans les mêmes circonstances, soumis aux conditions de déductibilité de l'article 49 C.I.R. (C. const., 23 mai 2019, n° 78/2019).

Tant en présence d'habitations que de résidences de plaisance ou d'agrément, le contribuable doit ainsi démontrer que les avantages octroyés, qui font partie de la rémunération imposable, rémunèrent des prestations réellement fournies par les bénéficiaires au profit de la société.

Ce faisant, la Cour constitutionnelle ne fait en réalité que confirmer que la jurisprudence qui considère que l'article 52 C.I.R., portant sur la déductibilité de certains frais spécifiques, doit être lu en combinaison avec l'article 49 C.I.R., s'applique également à l'article 53 C.I.R.

La Cour de cassation a par ailleurs confirmé cette interprétation (Cass., 25 juin 2020, n° F.18.0148.N), fermant ainsi la porte à toute tentative de contournement de la théorie de la rémunération au moyen de l'article 53, 9°, C.I.R.

D ≡ Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via la théorie de la plus-value future ?

Gand, 13 décembre 2019, n° 2018/AR/1530 ⇨ Cassé par Cass., 21 octobre 2022, R.G. n° F.20.0124.N

S. Van Crombrugge, « Jurisprudence intéressante sur les frais d'un appartement à la mer », *Le Fiscologue*, n° 1636, 13 décembre 2019, p. 1.

S. Van Crombrugge, Arrêt de cassation sur les frais d'une société pour appartement à la mer, *Le Fiscologue*, n° 1768, 25 novembre 2022, p. 10.

Anvers, 14 janvier 2020.

C. Buysse, « Habitation à la côte : nouvelle opinion aussi du côté de la Cour d'Anvers ? », *Le Fiscologue*, n° 1650, 27 mars 2020, p. 9.

Gand, 12 janvier, n° 2019/RG/1897.

S. Van Crombrugge, « La déduction des frais de villa du dirigeant d'entreprise reste difficile », *Le Fiscologue*, n° 1689, 12 février 2021, p. 5.

Cass., 21 octobre 2022, R.G. n° F.20.0124.N.

Gand, 16 mai 2023, n° 2022/AR/266.

Gand, 23 mai 2023, n° 2022/A/R396.

F. Laevens et A. Albakov, « De meerwaardetheorie: (g)een deux ex machina voor de aftrek van beroepskosten ? », *T.F.R.*, n° 646, 2023, pp. 749 et s.

La difficulté probatoire liée à la théorie de la rémunération a également amené certaines sociétés, lorsqu'elles détenaient la pleine propriété de l'immeuble mis à disposition de leur dirigeant, à invoquer le caractère d'investissement d'une telle acquisition ainsi que la potentielle réalisation d'une plus-value future taxable pour justifier la déductibilité des frais en lien avec ledit immeuble (« théorie de la plus-value future ») (Gand, 13 décembre 2019, n° 2018/AR/1530 et Anvers, 14 janvier 2020).

Cette théorie semble toutefois avoir été définitivement rejetée par la Cour de cassation, à tout le moins pour les résidences de plaisance ou d'agrément, au profit de la seule théorie de la rémunération dûment limitée par sa jurisprudence (Cass., 21 octobre 2022, R.G. n° F.20.0124.N).

Malgré tout, la cour d'appel de Gand (16 mai 2023, n° 2022/AR/266 et Gand, 23 mai 2023, n° 2022/AR/396) semble continuer d'accepter le principe de la théorie de la plus-value future tout en s'alignant toutefois sur la cour d'appel d'Anvers quant à la (lourde) charge probatoire reposant sur le contribuable, ce dernier devant non seulement démontrer qu'il existe, en l'espèce, une chance raisonnable de réalisation d'une plus-value future mais également que l'intention de réalisation d'une telle plus-value existait dès l'acquisition de l'immeuble.

À noter que la cour d'appel de Gand précise que la comptabilisation d'amortissements sur l'immeuble suppose qu'une perte de valeur effective durant l'année comptable. Selon la cour, ceci n'est pas conciliable avec l'affirmation de la société selon laquelle elle réalisera une plus-value compte tenu du fait que l'immeuble prend de valeur en tout état de cause à la suite de l'évolution des prix du marché.

E ≡ Condition de finalité et théorie de la rémunération – Contournement via le paiement loyer ?

Anvers, 5 janvier 2021.

J. Van Dyck, « Habitation du gérant : rejet des frais malgré un loyer de 70 000 euros », *Le Fiscologue*, n° 1697, 9 avril 2021, p. 5.

Une dernière solution pour éviter les difficultés probatoires de la théorie de la rémunération consiste à sortir de son champ d'application qui suppose, par définition, que les frais dont la déductibilité est mise en cause soient le pendant de l'octroi d'une rémunération, sous forme d'ATN logement par exemple.

Autrement dit, en cas de paiement d'un loyer pour la mise en disposition de l'immeuble, cette mise à disposition et, partant, les frais qu'elle implique, perdent leur caractère « rémunératoire », faisant ainsi sortir ces frais de la théorie de la rémunération. En pratique, il apparaît toutefois que ce paiement de loyer intervient généralement via à la comptabilisation en compte-courant d'une charge locative égale à l'avantage forfaitaire calculé, de sorte qu'il n'y ait plus d'avantage à imposer mais seulement une dette envers la société à apurer ultérieurement.

Dans l'arrêt du 5 janvier 2021, la cour d'appel d'Anvers confirme tout d'abord la non-application de la théorie de la rémunération dans un tel cas de figure. Malgré un loyer de 70 000 euros par an, la cour considère toutefois que la société n'apporte pas la preuve du respect de la condition de finalité, notamment parce que les travaux réalisés par la société ayant également bénéficié à la partie privative de l'immeuble n'ont eu aucune incidence sur le montant du loyer.

Il peut en être déduit que si le paiement d'un loyer semble bien permettre d'éviter les difficultés probatoires liées à la théorie de la rémunération, encore faut-il que ce loyer corresponde à un loyer de marché (à majorer, le cas échéant, en cas d'améliorations apportées à l'immeuble), ce qui, par hypothèse, sera rarement le cas s'il est évalué au même montant que l'ATN logement forfaitaire, lui-même basé sur le revenu cadastral dont on sait qu'il ne correspond plus à la réalité du marché immobilier.

F ≡ Condition de finalité – Déductibilité d'intérêts payés pour financer l'octroi de dividendes

Cass., 19 mars 2020, R.G. n° F.19.0025.N.

C. Buysse, « Intérêts payés pour dividendes ou réductions de capital : cassation », *Le Fiscologue*, n° 1653, 17 avril 2020, p. 1.

Anvers, 28 septembre 2021.

J. Van Dyck, « Emprunter pour payer des dividendes : quand les intérêts sont-ils déductibles », *Le Fiscologue*, n° 1739, 25 mars 2022, p. 7.

Cass., 31 mars 2023, R.G. n° F.22.0071.N

O. D'Août, « Déductibilité des intérêts de financement d'une distribution de dividendes : le chant du cygne ? », *Act. fisc.*, n° 2023/27

Gand, 26 septembre 2023.

S. Van Crombrugge, « Intérêts sur un emprunt destiné au remboursement du capital ou d'un apport », *Le Fiscologue*, n° 1812, 17 novembre 2023, p. 14.

Pendant longtemps, l'administration fiscale a accepté la déductibilité des intérêts d'emprunts contractés en vue de financer une distribution de dividendes.

Ces dernières années, comme l'a illustré notamment l'arrêt du 9 janvier 2018 de la cour d'appel de Gand commenté dans les précédentes *Chroniques*, l'administration fiscale adopte une position plus stricte à ce sujet.

Devant la Cour de cassation, la condition de finalité a été utilisée pour remettre en cause la déductibilité d'intérêts supportés par une société en vue de financer la distribution d'un dividende.

Il découle de la jurisprudence en la matière que, si une telle déductibilité n'est pas formellement exclue, la démonstration concrète d'une volonté d'acquérir ou de conserver des revenus imposables en finançant une distribution de dividendes s'avère difficile à réaliser, une opération visant à réduire les fonds propres d'une société étant peu compatible avec l'idée d'acquérir ou de conserver des revenus futurs dans le chef de cette dernière.

G ≡ Condition de finalité – Déductibilité des tantièmes

Décision anticipée n° 2018.1203 du 19 mars 2019.

X., « Tantièmes. Déduction au titre de frais professionnels », *Le Fiscologue*, n° 1624, 20 septembre 2019, p. 13.

La société X, qui travaille dans le secteur de la construction, compte parmi ses administrateurs quatre sociétés (de management) qui sont également nommées à la gestion journalière. En vertu des « conventions de gestion journalière » conclues avec ces sociétés, ces sociétés ont droit à une rémunération mensuelle fixe. X souhaite à présent allouer également des « tantièmes » à ces administrateurs/sociétés. L'attribution de ces tantièmes sera subordonnée à la satisfaction de certains « critères financiers » et à la « qualité au travail » (à savoir, l'absence d'accidents du travail sur les chantiers). Le montant concret des tantièmes dépendra quant à lui des bénéfices nets réalisés par X et de la « contribution de chacun des administrateurs à la réalisation desdits bénéfices ». En tout état de cause, le montant du tantième sera plafonné à 30 % de la rémunération fixe allouée annuellement par X pour la gestion journalière. Par ailleurs, la possibilité de distribuer des dividendes ne pourra pas être affectée par l'attribution de tantièmes (raison pour laquelle X conservera un « minimum de bénéfices distribuables » correspondant à 7 % de son capital).

La société X demande au SDA si les tantièmes qu'elle allouera dans ces circonstances constituent des frais professionnels déductibles.

Le SDA répond par l'affirmative, compte tenu du fait que les tantièmes sont calculés en fonction de la contribution de chacun des administrateurs/sociétés à la réalisation des bénéfices de X et que l'attribution d'un tantième dépend de la « qualité au travail ». Selon le SDA, cela démontre « que les charges liées à l'attribution des tantièmes supportées par [X] le seront dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus imposables au sens de l'article 49 du C.I.R. ».

Le SDA admet par ailleurs qu'il ne s'agit pas de frais professionnels « qui dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels » (voy. art. 53, 10°, C.I.R. relatif à la limitation de déduction pour de tels frais) ; il se réfère, à cet égard, à la limitation précitée à 30 % (dont il déduit que les tantièmes pourront différer d'un administrateur à l'autre et ne seront pas systématiquement égaux au plafond de 30 %) et à la limitation concernant le maintien d'un « minimum de bénéfices distribuables » (de sorte qu'il ne sera pas possible d'attribuer, à titre de tantièmes, l'intégralité des bénéfices réalisés).

Le SDA confirme en outre que l'attribution des tantièmes ne saurait, en l'espèce, être considérée comme un « avantage anormal ou bénévole » au sens des articles 26, 79 et 207, C.I.R. (compte tenu du fait, notamment, que les tantièmes ne seront attribués que si des bénéfices sont réalisés grâce à la « saine gestion » des administrateurs et que si aucun accident du travail ne s'est produit). Le SDA estime qu'il n'y a pas non plus d'abus fiscal au sens de l'article 344, § 1er, C.I.R., notamment après avoir constaté que les administrateurs/sociétés ne se trouvent pas dans une situation déficitaire.

§ 2 Déduction des primes d'assurances EIP

Les cotisations de pension pour les dirigeants d'entreprise dans le cadre d'une assurance de groupe ou d'une assurance EIP ne sont déductibles dans le chef des sociétés que dans la mesure où elles se rapportent à des rémunérations qui sont allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois avant la fin de la période imposable au cours de laquelle l'activité rémunérée a été exercée, et à condition que ces rémunérations soient imputées par la société sur les résultats de cette période. Ces « rémunérations régulières et mensuelles » (considérées en base annuelle) servent également de rémunération de référence pour calculer la limite des 80 %.

La limite des 80 % veut que les cotisations ne soient déductibles que dans la mesure où les prestations de pension légales et extralégales ne dépassent pas au total 80 % de la dernière rémunération brute annuelle normale.

Cette limite peut ainsi être calculée selon la formule suivante :

$$\text{CPC max.} = [[(80\ \%\ \text{Rém. Réf.} - \text{PL}) \times \text{N/D}] - \text{APR autres}] \times \text{COEF}$$

où :

CPC max. = capital de pension complémentaire (attendu) maximum à constituer ;

Rém.réf. = rémunération de référence du dirigeant d'entreprise ;

PL = pension légale de retraite (estimée) du dirigeant d'entreprise ;
N = nombre d'années d'activité professionnelle accomplies et encore à accomplir jusqu'à la mise à la retraite au sein de la société par le dirigeant d'entreprise, à majorer, *facultativement*, d'au maximum dix années d'activité professionnelle accomplies auparavant en dehors de la société ;
D = 40 ans ou 480 mois (« durée normale d'activité professionnelle ») ;
N/D = « fraction de carrière » ;
APRautres = autres pensions du deuxième pilier (attendues), exprimées en rente annuelle ;
COEF = coefficient de conversion de la rente en capital.

A ≡ Limite des 80 % et augmentation salariale

Liège, 6 mai 2020, n° 2018/RG/1333.

P. Van Eesbeeck et L. Vereycken, « Limite des 80 % : augmentation salariale, oui ; rattrapage rétroactif, non », *Le Fiscologue*, n° 1663, 3 juillet 2020, p. 8.

Pour le calcul de la limite des 80 % dans le cadre d'une assurance EIP au profit d'un dirigeant d'entreprise, il est tenu compte des « rémunérations allouées ou attribuées régulièrement et au moins une fois par mois » (terme « Rém. Réf. » dans la formule).

En 2013, une société souscrit une assurance EIP au profit de son dirigeant d'entreprise. Celle-ci prévoit le paiement d'une prime annuelle, mais aussi, pour l'année de la souscription, d'une prime de rattrapage unique pour la valorisation des années déjà prestées antérieurement (« prime de *backservice* »).

Au cours de cette année 2013, le dirigeant d'entreprise en question a bénéficié, de janvier à octobre inclus, d'une rémunération mensuelle brute de 3 000 euros. À partir du mois de novembre, la rémunération mensuelle brute fut portée à 7 000 euros (cette rémunération majorée a été maintenue les années suivantes). Au mois de novembre, la société a aussi octroyé un rattrapage de rémunérations portant sur les dix premiers mois de l'année, pour un montant total de 40 000 euros, soit 10 × (7 000 euros – 3 000 euros). La société avait basé son calcul de la limite des 80 % sur une rémunération de référence de 84 000 euros (7 000 euros × 12).

L'administration fiscale n'a pas accepté ce raisonnement, estimant que le caractère « régulier et mensuel » de la rémunération suppose une « répartition uniforme au cours de l'année » (caractère régulier) et « une périodicité similaire à celle des rémunérations allouées au personnel » (caractère mensuel). Elle a ainsi pris comme rémunération de référence un montant de (3 000 euros × 10) + (7 000 euros × 2) = 44 000 euros. Ce faisant, l'Administration a donc certes accepté qu'il soit tenu compte de l'augmentation de la rémunération à partir du mois de novembre, mais pas du « rattrapage de rémunérations » octroyé en novembre et qui correspondait à la majoration sur les dix premiers mois de l'année. La limite des 80 % était dès lors dépassée et la déduction de la prime fut rejetée en proportion du dépassement.

La Cour a suivi l'interprétation du texte de loi retenue par l'Administration.

B ≡ Limite des 80 % et réforme de la pension légale

Circulaire 2022/C/33 du 31 mars 2022 relative à la détermination de la pension de retraite légale dans le cadre des pensions complémentaires pour dirigeants d'entreprise qui sont soumis au statut social des travailleurs indépendants.

P. Van Eesbeeck, « La réforme de la pension légale des indépendants ébrèche la limite des 80 % », *Le Fiscologue*, n° 1742, 15 avril 2022, p. 1.

Circulaire 2022/C/79 du 29 août 2022 (addendum).

P. Van Eesbeeck, « La pension légale pour indépendants à imputer, plus élevée que prévu », *Le Fiscologue*, n° 1757, 9 septembre 2022, p. 3.

P. Van Eesbeeck, « Limite des 80 % et assurances EIP pour dirigeants d'entreprise : du nouveau », *Le Fiscologue*, n° 1774, 13 janvier 2023, p. 1.

Circulaire 2023/C/10 du 16 janvier 2023.

P. Van Eesbeeck, « Pensions. Limite des 80 % : nouvelle circulaire », *Le Fiscologue*, n° 1776, 27 janvier 2023, p. 13.

Circulaire 2023/C/38 du 30 mars 2023.

Pour le calcul de la limite des 80 %, il convient, entre autres, de tenir compte de la pension légale (estimée) (terme PL de la formule).

Dans ce cadre, il importe de tenir compte du fait que, depuis le 1er janvier 2021, la pension légale des travailleurs indépendants, dont font partie les dirigeants d'entreprise, se calcule de la même manière que celle des travailleurs salariés suite à la suppression du « coefficient d'harmonisation », qui avait tendance à réduire la pension légale des travailleurs indépendants.

C'est ainsi que la règle visant à estimer la pension légale des travailleurs indépendants est dorénavant scindée en fonction des années de carrière avant 2021 et des années de carrière à partir de 2021 :

- en ce qui concerne les années de carrière en tant qu'indépendant avant 2021, la pension légale de retraite afférente à cette période peut être estimée à 25 % des revenus bruts de l'année 2020, sans que le résultat ne puisse être soit inférieur à la pension minimale soit supérieur à la *moitié* de la pension maximale relatives à l'année pour laquelle la limite de 80 % est calculée ;
- en ce qui concerne les années de carrière en tant qu'indépendant (ou salarié) à partir de 2021, la pension légale de retraire peut être estimée à 50 % des revenus bruts à prendre en compte pour la période imposable, le cas échéant limités au plafond de revenus, sans jamais être inférieur à la pension minimale fixée pour l'année en cause.

Par ailleurs, la partie des primes qui, pour les exercices d'imposition 2022 et 2023, n'était pas déductible uniquement en raison de l'augmentation de la pension légale estimée qui

résulte de la suppression du coefficient d'harmonisation pourra ne pas être reprise en DNA pour ces exercices d'imposition mais vaudra à titre d'avance sur les primes à payer pour la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2024, pour autant que la société comptabilise ces excédents de primes sur un compte « 49 Charges à reporter » au cours de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2023.

Cette tolérance ne vaut toutefois pas pour les contrats qui expirent en 2021, 2022 ou 2023, ni pour la partie des primes qui se rapporte à un back-service appliqué pendant les cinq dernières années du contrat.

Par ailleurs, les excédents de primes 2021-2022 reportés sur les plans comptable et fiscal peuvent être reportés sans limite de temps.

C ≡ Limite des 80 % et pensions extra-légales du passé

Question préjudicielle de Civ. Gand, 24 novembre 2021.

P. Van Eesbeeck et L. Vereycken, « Règle des 80 % et pensions extralégales du passé : question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1727, 17 décembre 2021, p. 1.

P. Van Eesbeeck, Règle des 80 % et pensions de passé : une question préjudicielle sans réponse, *Le Fiscologue*, n° 1768, 25 novembre 2022, p. 7.

Civ. Brabant wallon, 31 mars 2023.

P. Van Eesbeeck, « La limite des 80 % et les pensions du passé : nouvelle question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1789, 28 avril 2023, p. 3.

Gand, 23 mai 2023, n° 2021/RG/2109.

C. const., 9 février 2023, arrêt n° 23/2023.

P. Van Eesbeeck, « Limite des 80 % et split pay : pas de réponse à la question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1780, 24 février 2023, p. 7.

P. Van Eesbeeck, « Limite des 80 % et pensions du passé : encore une question préjudicielle », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, p. 7.

Cour constitutionnelle, 16 mai 2024, n° 54/2024.

P. Van Eesbeeck, Limite des 80 % et pensions du passé : la Cour constitutionnelle ignore l'évidence, *Le Fiscologue*, n° 1837, 24 mai 2024, p. 11.

Pour calculer la limite des 80 %, on tient également compte du nombre d'années déjà accomplies dans la société et qui doivent encore l'être jusqu'à la mise à la retraire (terme « N » de la formule) avec la possibilité, si ces années accomplies et celles qui doivent encore l'être ne couvrent pas une carrière complète de quarante ans, de valoriser en plus au maximum dix années accomplies auparavant en dehors de la société actuelle (back-service).

Dans ce cadre, il existe une controverse quant au fait de savoir si les éventuelles autres pensions du deuxième pilier (terme « APRautres » de la formule) à prendre en compte dans la formule se limitent à celles constituées durant les années de carrière valorisées dans la

'fraction de carrière'(terme N/D de la formule) ou s'il y a lieu de tenir compte des pensions du deuxième pilier constituées sur l'ensemble de la carrière, en ce compris des années de carrière non-valorisées dans le calcul de la limite des 80 %, thèse défendue par l'administration fiscale.

Après que plusieurs questions préjudicielles aient été posées à la Cour constitutionnelle dans ce cadre, cette dernière a confirmé que le fait qu'il faille tenir compte des autres pensions du deuxième pilier constituées sur toute la carrière du travailleur concerné, indépendamment de la « fraction de carrière » applicable pour la limite des 80 % dans le chef de l'employeur, ne créait pas de différence de traitement.

D ≡ Limite des 80 % et impact de la nouvelle « loi sur la transparence »

P. Van Eesbeeck, « La nouvelle "loi sur le transparence" : vers un remembrement de la limite des 80 % ? », *Le Fiscologue*, n° 1845, 23 août 2024, p. 4.

Le *Moniteur belge* du 2 février 2023 (troisième édition) a publié la « loi du 26 décembre 2022 modifiant diverses dispositions en vue de renforcer la transparence dans le cadre du deuxième pilier de pension ». Elle devait normalement entrer en vigueur le 1er janvier 2024, mais en dernière minute l'entrée en vigueur du volet pouvant avoir des répercussions fiscales a été reportée de deux ans, soit au 1er janvier 2026.

La nouvelle loi dispose qu'à partir du 1er janvier 2026, le capital-pension (DB2P) attendu ne sera plus calculé à l'âg *contractuel* de la pension tel que prévu dans le contrat de pension (souvent 60 ans pour les plans de pension antérieurs à 2016 et 65 ans pour les plans de pension à partir de 2016), mais à l'âge *légal* de la retraite, à savoir 66 ans pour les personnes nées avant 1964, ou 67 ans pour les personnes nées à partir de 1964. Et ce, même si l'âge *contractuel* de la pension tombe avant l'âge légal de 66 ou 67 ans, par exemple à 60 ou 65 ans, ce qui est encore souvent le cas.

Dans les nouvelles projections, il conviendra donc non seulement de tenir compte d'une durée de capitalisation de la réserve de pension plus longue, mais sans doute aussi d'une durée de paiement de prime plus longue, ce qui entraînera une hausse du capital-pension attendu, pouvant alors se traduire par un dépassement de la limite des 80 %.

Un important « message fiscal » a toutefois été glissé en dernière minute dans le Rapport au Roi accompagnant l'AR d'exécution du 20 juin 2024 de la loi sur la transparence. L'essence de ce message fiscal se présente comme suit : « [...] Ainsi, comme l'a souligné la Commission des Pensions Complémentaires des Indépendants dans son avis n° 17[bis] du 29 février 2024, les modifications de la règlementation sociale visant à offrir une idée plus claire de la pension complémentaire à laquelle les affiliés peuvent s'attendre à l'avenir, ne peuvent pas avoir comme conséquence une modification de la déductibilité fiscale des contributions. Par conséquent, le but n'est pas d'utiliser la prestation de pension complémentaire attendue qui sera mentionnée dans le relevé des droits à retraite pour les règles fiscales, notamment pour le calcul du respect de la règle fiscale des 80 %. [...] ».

La question se pose toutefois de savoir par rapport à quel – autre – capital-pension attendu la limite des 80 % devrait alors être contrôlée. À moins qu'une méthode propre sur le plan fiscal ne soit élaborée, il semble que l'Administration continuera à contrôler la limite des 80 % par rapport au « capital-pension DB2P attendu », tel qu'il sera calculé à partir de 2026 sur la base des nouveaux critères de la 'loi sur la transparence'et de son AR d'exécution.

Sous-section 4
Ventilation du résultat fiscal suivant sa provenance géographique (2e opération)

Antoine VERMEIRE

§ 1 Règles de déductibilité des pertes de source étrangère

Modification des articles 185, § 3 et 206, § 1er, al. 2, du C.I.R. par la loi du 25 décembre 2017.

S. Gommers et W. Willems, « Pertes de source étrangère : nouvelles règles de déductibilité », *Le Fiscologue*, n° 1646, 28 février 2020, p. 4.

S. Gommers et W. Willems, « De nouvelles règles d'imputation pour les pertes de source belge et étrangère », *Le Fiscologue*, n° 1647, 6 mars 2020, p. 3.

Modification de l'article 185, § 3 et ajout de l'article 206, § 1er, al. 3, 1er tiret, et al. 5 du C.I.R. par la loi pot-pourri.

J. Van Dyck, « Loi "pot-pourri" : avec notamment les indemnités "variables" sur les fiches », *Le Fiscologue*, n° 1694, 19 mars 2021, p. 1.

Loi pot-pourri en matière fiscale du 27 juin 2021, *M.B.*, 30 juin 2021.

S. Goommers et J. Goovaerts, Modifications interprétatives de la déductibilité des pertes étrangères, *Le Fiscologue*, n° 1716, 1er octobre 2021, p. 1.

Circulaire 2021/C/97/ du 3 novembre 2021.

X, « Impôt de sociétés. Pertes étrangères », *Le Fiscologue*, n° 1722, 12 novembre 2021, p. 14.

Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022.

S. Van Crombrugge, « Détermination du bénéfice et ordre des déductions : un peu de bricolage », *Le Fiscologue*, n° 1733, 11 février 2022, p. 1.

S. Gommers et N. Simons, « Traitement des pertes étrangères dans la formule de déclaration », *Le Fiscologue*, n° 1757, 9 septembre 2022, p. 10.

Circulaire 2023/C/103 du 21 décembre 2023.

X, « Impôt des sociétés. Pertes étrangères », *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, p. 15.

Pour rappel, le résultat fiscal d'une société résidente belge obtenu à l'issue de la première opération comprend tant les bénéfices (ou pertes) réalisés en Belgique que ceux réalisés à l'étranger (principe de taxation du revenu mondial).

La deuxième opération consiste à ventiler le résultat fiscal (mondial) en trois catégories selon sa provenance géographique :

1° résultat réalisé en Belgique (dénommé « bénéfices belges » s'il est positif) ;

2° résultat réalisé à l'étranger et non exonéré d'impôt en vertu de conventions internationales (soit compte tenu de l'absence de convention, soit compte tenu d'une absence d'exonération en Belgique sur la base de la convention applicable) (dénommé « bénéfices non exonérés par convention » s'il est positif) ;

3° résultat réalisé à l'étranger et exonéré d'impôt en vertu de conventions internationales (dénommé « bénéfices exonérés par convention » s'il est positif).

Cette démarche de ventilation est une étape préparatoire visant à permettre d'exonérer, lors de la troisième opération, les bénéfices exonérés d'impôt en vertu de conventions préventives de la double imposition (*e.g.* : les bénéfices d'un établissement stable étranger, les revenus d'un immeuble situé à l'étranger, etc.).

La mise en œuvre de cette ventilation géographique suppose toutefois de déterminer la partie du résultat fiscal imputable à chaque établissement étranger, comme s'il s'agissait d'une entreprise indépendante, ou, en l'absence d'un tel établissement, la partie du résultat inhérente à des actifs situés à l'étranger dont dispose la société (*e.g.* : immeubles), et de calculer ce résultat selon la législation fiscale belge en y appliquant certaines corrections.

Si, à la suite de ce calcul, il apparaît que des pertes sont éprouvées dans un pays donné, il y a alors lieu, avant d'opérer la ventilation géographique, d'imputer ces pertes sur le montant total des bénéfices générés dans d'autres pays dans l'ordre suivant :

a. les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés par convention : par priorité sur les bénéfices exonérés par convention, puis, en cas d'insuffisance de ceux-ci et sous certaines conditions (voy. *infra*), sur les bénéfices non exonérés par convention et enfin sur les bénéfices belges ;

b. les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont non exonérés par convention : par priorité sur les bénéfices non exonérés par convention, puis, en cas d'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices belges ;

c. les pertes éprouvées en Belgique : par priorité sur les bénéfices belges, puis, en cas d'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices non exonérés par convention.

Autrement dit, les pertes sont imputées de préférence dans leur propre catégorie. Lorsque les bénéfices de cette catégorie sont insuffisants, l'on passe aux autres catégories, étant entendu que les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices ne sont pas exonérés par convention, et les pertes éprouvées en Belgique, ne sont jamais imputées sur des bénéfices exonérés par convention.

Ces règles d'imputation s'appliquent également aux pertes reportées.

Ordre d'imputation	Premièrement	Deuxièmement	Troisièmement
pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés par convention	bénéfices exonérés par convention	bénéfices non exonérés par convention (sous conditions)	bénéfices belges (sous conditions)
pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices ne sont pas exonérés par convention[548]	bénéfices non exonérés par convention	bénéfices belges	/
pertes éprouvées en Belgique	bénéfices belges	bénéfices non exonérés par convention	/

Par ailleurs, les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés par convention ne peuvent être imputées sur les bénéfices non exonérés par convention et sur les bénéfices belges qu'à deux conditions :

- Le contribuable doit mentionner de manière irrévocable dans une annexe à sa déclaration le pays dans lequel ces pertes ont été éprouvées, de même que le montant de ces pertes et la période imposable durant laquelle ces pertes ont été éprouvées ;
- Il doit s'agir de pertes professionnelles définitives éprouvées dans un État membre de l'Espace économique européen.

Autrement dit, les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés par convention ne sont jamais déductibles si ce pays n'est pas membre de l'EEE ou, si ce pays est membre de l'EEE, si lesdites pertes ne sont pas définitives.

Sont ainsi considérées comme des pertes définitives :

- Les pertes qui existent au moment où la société cesse définitivement ses activités dans un État membre déterminé, seulement si, concernant ces pertes, aucune déduction de quelque nature que ce soit n'est accordée dans l'État membre dans lequel l'établissement était situé ;
- En cas d'absence d'établissement étranger, les pertes qui existent au moment où la société ne détient plus d'actifs dans l'État membre déterminé, seulement si, concernant ces pertes, aucune déduction de quelque nature que ce soit n'est accordée dans l'État membre où les actifs étaient situés.

En d'autres termes, une perte professionnelle n'est définitive que si les activités d'un établissement stable situé dans un État membre de l'EEE ont cessé, et dans la mesure où les pertes n'ont pas été compensées avec d'autres revenus dans l'État de résidence de cet établissement.

La partie des pertes définitives qui ne pourrait être déduite en raison de l'insuffisance du résultat de la période imposable est reportable et déductible à titre de pertes professionnelles antérieures, pour autant que ces pertes définitives n'aient pas été couvertes auparavant par

des bénéfices exonérés par convention et dans la mesure où elles dépassent les bénéfices exonérés par convention de la période imposable concernée.

Si, dans les trois ans qui suivent la déduction de la perte professionnelle définitive, la société démarre à nouveau des activités dans l'État membre où l'établissement ou les actifs qui ont mené à la détermination de la perte définitive étaient situés, un montant équivalent à la perte professionnelle définitive imputée sur ses bénéfices belges ou sur ses bénéfices non exonérés par convention sera ajouté à la base imposable de la période imposable au cours de laquelle les activités ont à nouveau démarré sous le code 1485 (règle de *recapture*).

Par ailleurs, les pertes professionnelles définitives restantes qui n'ont pas encore été déduites au cours d'une des périodes imposables antérieures seront définitivement perdues entraînant une diminution des pertes antérieures reprises sous le code 1436 à due concurrence.

À l'inverse, ne sont pas considérées comme étant définitives les pertes professionnelles dans la mesure où ces pertes ouvrent toujours un droit dans l'État dans lequel l'établissement étranger était situé ou dans lequel les actifs étaient situés à une déduction au niveau des autres établissements situés dans cet État ou des autres actifs détenus par la société dans cet État, ou dans la mesure où le droit à déduction de ces pertes dans cet autre État est transféré à une autre personne.

En d'autres termes, les pertes professionnelles ne sont pas définitives si elles peuvent encore être déduites ou compensées par les revenus d'autres activités dans l'État de résidence de l'établissement étranger ou d'actifs au moment de la cessation des activités. Si, après la cessation de l'activité d'un établissement stable déterminé, les pertes passent notamment à un autre établissement stable de la société ou à une entreprise liée qui sont actifs dans le même État, celles-ci ne sont pas définitives.

En pratique, les pertes professionnelles qui ne sont pas déductibles doivent être ajoutées au résultat subsistant après application de l'interdiction de déduction sur certains éléments du résultat. Dans la déclaration à l'ISOC, ces pertes sont à reprendre au code 1419 « Pertes d'origine étrangère qui ne sont pas prises en considération pour déterminer la base imposable ».

À noter que ce régime ne vaut que pour les pertes éprouvées au plus tôt au cours d'une période imposable qui débute au 1er janvier 2020, liée à l'exercice d'imposition 2021.

En effet, le régime de déduction des pertes professionnelles étrangères éprouvées dans des établissements étrangers ou inhérentes à des actifs situés à l'étranger dont la société dispose et qui sont situés dans des États avec lesquels la Belgique a conclu une CDPI était, avant le 1er janvier 2020, uniquement lié à la condition que la société démontre, de manière continue, que ces pertes n'ont pas été déduites des bénéfices de cet établissement à l'étranger.

Si ce régime a été abrogé, un régime de *recapture* a tout de même été maintenu à l'égard de ces anciennes pertes effectivement imputées sur des bénéfices belges ou des bénéfices exonérés par convention afin d'ajouter au revenu imposable un montant équivalent à la partie proportionnelle desdites pertes pour laquelle la société ne démontre plus pour la période imposable qu'elle n'a pas été déduite des bénéfices de cet établissement étranger dans l'État où il est situé.

Dans la même optique, si ces anciennes pertes n'avaient pas encore pu être déduites et se retrouvent, partant, parmi les pertes antérieures, ces pertes ne peuvent plus être déduites dans le cas où la société ne démontre pas qu'elles n'ont pas été déduites ou ne sont pas déduites des bénéfices de l'établissement concerné. Ces pertes ne peuvent par ailleurs être déduites des bénéfices subsistants que dans la mesure où elles dépassent les bénéfices exonérés par convention.

Sous-section 5
Les déductions fiscales

Sabine GARROY

§ 1 « Éléments non imposables »

A ≡ Suppression des exonérations à caractère économique

Le cadre consacré aux « éléments non imposables » ne fait plus mention de :

- l'exonération pour personnel supplémentaire (ancien code 1602) (à savoir, l'exonération par unité de personnel supplémentaire recruté et affecté à temps plein en Belgique dans une entreprise pour un « emploi de chef de service des exportations » ou pour un « emploi de chef de service de la section gestion intégrale de la qualité » ; art. 67 du C.I.R.) ;
- l'exonération pour personnel supplémentaire PME (ancien code 1603) ; (à savoir, l'exonération pour « personnel supplémentaire à bas salaire » de l'art. 67*ter* du C.I.R.) ;
- l'exonération pour « bonus de tutorat » (ancien code 1604) ; (à savoir, l'exonération relative aux travailleurs pour lesquels l'entreprise bénéficie d'un « bonus de tutorat » ; art. 67*bis* du C.I.R.).

Ces exonérations à caractère économique ont été supprimées à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2020.

B ≡ Réforme du régime des libéralités

Les libéralités se définissent par le fait même qu'elles ne sont pas faites en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. Dès lors, par leur nature, ces dépenses ne constituent pas des dépenses susceptibles de respecter les conditions de l'article 49 du C.I.R. Partant, en principe, les libéralités ne sont pas déductibles ; elles doivent être réincorporées dans le résultat taxable par le biais de l'inscription d'une DNA. Toutefois, certaines libéralités peuvent être exonérées ; il s'agit notamment des dons faits à certaines institutions agréées (e.g. Fondation Industrie-Université ; Fondation Roi-Baudouin). Si ces libéralités permettent

l'obtention d'une réduction fiscale à l'IPP, il s'agit d'une déduction fiscale à l'ISOC, laquelle est opérée via la troisième opération[387]. L'obtention de l'avantage fiscal était conditionnée par le montant de la libéralité et par un reçu par le donataire. Ce reçu ne contenait pas toujours toutes les données pertinentes. Dans un souci d'harmonisation et de simplification administrative, la loi du 28 décembre 2023 prévoit désormais que les organismes donataires ad hoc utilisent une attestation 281.71, sans modèle obligatoire, mais comportant les informations reprises dans un nouvel article 323/3, § 3, du C.I.R.[388]. La délivrance de cette attestation au donateur constitue une condition supplémentaire pour l'octroi de l'avantage fiscal. Un amendement avait été déposé en vue de neutraliser cette condition pour les établissements ad hoc situés dans un autre pays de l'EEE[389] vu que le législateur belge n'est pas habilité à obliger les établissements étrangers à respecter certaines formalités[390]. En guise de remplacement, le donateur doit tenir à la disposition de l'Administration la preuve que la libéralité a bel et bien été effectuée. En outre, la loi a introduit l'obligation de communiquer chaque année à l'Administration, « par voie électronique », les données qui figurent sur les attestations délivrées. Cette « transmission électronique » doit être effectuée « avant le 1er mars de l'année qui suit l'année calendrier à laquelle se rapporte l'attestation » (nouvel art. 323/3, § 1er, al. 2, du C.I.R.). L'obligation de transmettre les données par voie électronique à l'Administration s'appliquera pour la première fois avant le 1er mars 2025[391].

C ≡ Exonération pour passif social en vertu du statut unique

Dans son arrêt du 7 juillet 2011[392], la Cour constitutionnelle a jugé que les différences entre ouvriers et employés relatives aux délais de préavis en cas de licenciement et au jour de carence étaient contraires au principe d'égalité et de non-discrimination. La loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail a ainsi été modifiée[393] afin d'introduire un statut unique entre ouvriers et employés en la matière à partir du 1er janvier 2014.

Le statut unique ayant consisté à aligner le statut des ouvriers sur celui des employés, il entraîne automatiquement des coûts de licenciement plus élevés pour les employeurs. L'instauration de l'exonération pour passif social vise ainsi à compenser partiellement cette augmentation. L'exonération mise en place présente toutefois un caractère plus général en ce qu'elle ne vise pas uniquement les travailleurs dont le statut aurait été impacté par le statut unique.

387 Art. 145/33, 199 et 200 du C.I.R.

388 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/001, p. 49.

389 *De lege lata*, le donateur doit déjà tenir à la disposition de l'administration la preuve que l'association ou l'institution d'un autre État membre est similaire à une association ou une institution belge visée au même article et, le cas échéant, que l'association ou l'institution d'un autre État membre est agréée de manière analogue, c'est-à-dire aux mêmes conditions (art. 145/33, § 2, al. 2, du C.I.R.).

390 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/003. Pour un commentaire, voy. J. Van Dyck, « Libéralités aux entités étrangères : bientôt plus besoin d'attestation », *Le Fiscologue*, n° 1810, 3 novembre 2023, p. 3.

391 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3607/008, p. 5.

392 C. const., arrêt n° 125/2011 du 7 juillet 2011.

393 Loi du 26 décembre 2013 concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés en ce qui concerne les délais de préavis et le jour de carence ainsi que des mesures d'accompagnement, *M.B.*, 31 décembre 2013.

L'exonération pour passif social permet à un employeur, moyennant le respect de certaines formalités, de déduire chaque année de sa base imposable un montant correspondant à une partie des rémunérations attribuées à ses travailleurs éligibles. L'exonération ainsi obtenue n'est toutefois que temporaire en ce qu'elle fera l'objet d'une reprise lors de la période au cours de laquelle le travailleur quitte l'entreprise.

Ce régime a fait l'objet d'un commentaire administratif via la circulaire 2019/C/138 relative à l'exonération pour passif social en vertu du statut unique entre ouvriers et employés et les addenda 2021/C/67 et 2023/C/40[394].

§ 2 « Déduction pour revenus de brevets »

La déduction pour revenus de brevets a été abrogée à partir du 1er juillet 2016 et remplacée par la déduction pour revenus d'innovation. Toutefois, un régime transitoire était prévu : l'ancienne déduction pouvait être appliquée, sous certaines conditions, jusqu'au 30 juin 2021 inclus pour des brevets qui ont été demandés ou « acquis » avant le 1er juillet 2016 (art. 543 du C.I.R).

Cette déduction ne peut donc plus être d'application, de sorte que la formule de déclaration pour l'exercice d'imposition 2024 ne la mentionne plus.

§ 3 « Déduction pour revenus d'innovation »

N. Bisschop et D. De Backer, « La déduction pour revenus d'innovation », in N. Bisschop *et al.*, *La fiscalité des start-up et des PME innovantes*, Anthemis, 2023, pp. 25-41.

B. Springael, « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d'innovation en crédit d'impôt », *Le Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, p. 8.

A ≡ Généralités – rappel

La déduction pour revenus d'innovation a pour objectif de remplacer la déduction pour revenus de brevets par un régime en accord avec les directives du plan d'action BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) formulé par l'OCDE. Cette déduction permet de déduire 85 % des revenus *nets* générés par certains droits de la propriété intellectuelle (les plus courants : brevets et logiciels). Cette déduction fiscale est soumise à une condition de « Ratio Nexus » en matière de recherche et développement (« R&D »). Le Ratio Nexus vise à identifier qui a véritablement supporté les coûts de R&D, dans le but de prendre en considération uniquement les revenus dont les activités de R&D ont été entreprises par la société même ou via une sous-traitance au profit d'une entreprise non liée (« dépenses qualifiantes »). Le Ratio Nexus s'exprime par une fraction. Cette fraction, limitée à 100 %, est la suivante : *Ratio Nexus = (dépenses qualifiantes x 130 %) /dépenses globales.* Dans ce cadre, il est important de se

394 Cet addendum apporte quelques précisions et compléments en ce qui concerne les conséquences d'opérations de restructuration auxquelles le régime de neutralité fiscale s'applique.

rendre compte, comme l'ont souligné Nicolas Bisschop et David De Backer, que « la sous-traitance de la R&D au sein du même groupe (même en Belgique !), de même que l'acquisition de droits de PI qualifiants pénalisent donc le Nexus. En revanche, une société belge propriétaire ou titulaire de droits de PI qualifiants qui externalise entièrement sa R&D auprès d'une société non liée (même à l'étranger !) bénéficiera d'un Nexus de 100 % »[395].

B ≡ Modifications légales

Par une loi du 27 juin 2021, deux modifications ont été insérées : la première concerne les « revenus d'innovation » visés parmi lesquels on retrouve les « rémunérations obtenues à l'occasion d'une aliénation d'un droit de propriété intellectuelle ». Le texte précise désormais que ces rémunérations ne sont visées que dans la mesure où elles se retrouvent dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable. La seconde mesure concerne l'option pour l'étalement des frais historiques sur 7 années maximum. Une mesure est prévue afin d'empêcher que l'application de l'étalement des frais historiques soit plus avantageuse qu'une déduction immédiate de ceux-ci. Si les frais historiques n'ont pas été pris en charge intégralement après le délai maximal de sept périodes imposables ou plus tôt (si la déduction pour revenus d'innovation n'est plus appliquée), la base imposable et le solde des frais historiques doivent être rétablis tels qu'ils auraient existé si la société n'avait pas opté pour la déduction étalée des frais historiques. La réforme de 2021 a permis de préciser que le complément éventuel à la base imposable doit se produire endéans la dernière année de la période choisie et non l'année qui suit. Ces modifications sont applicables à partir du 10 juillet 2021.

À compter de l'exercice d'imposition 2025, les sociétés pourront désormais décider de ne pas appliquer (en tout ou en partie) la déduction pour revenus d'innovation et ce quand bien même les bénéfices imposables disponibles seraient suffisants. La *ratio legis* de cette mesure est la volonté de maintenir l'avantage fiscal de la déduction pour revenus d'innovation dans le chef des multinationales qui, autrement, seraient susceptibles d'en être privées du fait de leur assujettissement à un impôt minimal complémentaire déclenché (notamment) par l'application de la déduction (« Pilier 2 » ; voy. *infra* la Sous-section 8 sous la plume d'Aymeric Nollet). Cependant, et comme le souligne Brent Springael, la portée de la mesure pourrait bien dépasser celle visée par le législateur. Le cas échéant, la quote-part non utilisée sera convertie en crédit d'impôt non remboursable pour revenus d'innovation[396]. Son montant équivaut au montant de la déduction multiplié par le taux ordinaire de l'impôt des sociétés[397]. La société peut également décider de ne pas imputer tout ou partie de ce crédit d'impôt, auquel cas le crédit d'impôt non imputé sera alors reporté sans limitation sur les exercices d'imposition suivants[398]. La disparition du crédit d'impôt (résiduel) est prévue dans

395 N. Bisschop et D. de Backer, « La déduction pour revenus d'innovation », in N. Bisschop *et al.*, *La fiscalité des start-up et des PME innovantes*, Anthemis, 2023, pp. 25-41, spéc. p. 37.

396 Art. 205/1, § 1er, al. 3 et 4, du C.I.R.

397 Art. 289*decies* du C.I.R.

398 Art. 292*ter*, § 1er, du C.I.R.

le cas changement de contrôle qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier[399][400].

§ 4 « Déduction pour investissement »

T. Bonne et C. Buysse, « L'évolution de l'index renforce les taux de déduction "spéciale" et "étalée" », *Le Fiscologue*, n° 1802, 8 septembre 2023, p. 4.

N. Trefois et C. Carlier, « Les taux des déductions pour investissement eux aussi bénéficient d'une indexation – Rappel de quelques principes entourant les mesures phares », *Act. fisc.*, n° 2023/33.

C. Buysse, « Déduction pour investissement new look : que des pourcentages fixes », *Le Fiscologue*, n° 1812, 17 novembre 2023, p. 9.

A ≡ Généralités – rappel

La déduction pour investissement[401] est un incitant fiscal visant à stimuler les entreprises à réaliser certaines catégories d'investissements (par exemple des investissements en recherche et développement) et consistant en une déduction supplémentaire d'un pourcentage de la valeur d'acquisition ou d'investissement de certaines immobilisations.

On distingue deux types de déduction pour investissement : la déduction pour investissement en une fois et la déduction pour investissement étalée. La déduction pour investissement en une fois est une déduction unique à concurrence d'un pourcentage des investissements réalisés. La déduction pour investissement étalée est, en revanche, basée sur les amortissements annuels sur les investissements et s'applique donc aussi longtemps que dure l'amortissement de l'actif.

Le taux de la déduction varie selon le type d'investissement (R&D, brevet, mais aussi protection des locaux professionnels, investissements en numérique, etc.), le type de contribuable (PME ou grande société) et le type de déduction (déduction unique/en une fois ou déduction étalée).

La déduction ordinaire pour investissement est uniquement réservée aux « petites sociétés ». Le taux de la déduction ordinaire est de 8 %. Pour les immobilisations acquises du 01/01/2018 au 31/12/2019, il a été majoré et s'élevait à 20 %. Pour les immobilisations acquises entre le 12/03/2020 et le 31/12/2022, il s'élevait à 25 %.

Les taux spécifiques des déductions majorées sont réservés à certains investissements mais sont en principe ouverts tant aux grandes qu'aux petites sociétés. Le pourcentage de base, *in casu*, est déterminé selon une méthode de calcul qui tient compte des indices de prix à la consommation (min. 3,5 % et max. 10,5 %). Ce pourcentage est majoré de 10 points, 17 points

399 Art. 292*ter*, § 2, du C.I.R.

400 B. Springael, « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d'innovation en crédit d'impôt », *Le Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, p. 8.

401 Art. 68 à 77 et 201 du C.I.R.

ou encore 20 points selon les investissements visés. Il existe même encore d'autres majorations supplémentaires, à l'instar des 21,5 points pour les camions sans émission carbone.

À l'exception des investissements encourageant la réutilisation de récipients et des investissements en navires (taux fixes), lorsque le taux spécifique était moins intéressant que le taux ordinaire pour les petites sociétés, celles-ci pouvaient appliquer le taux ordinaire supérieur pour autant (bien entendu) que les conditions pour bénéficier de ce dernier taux soient remplies .

La déduction étalée, permettant la déduction d'un pourcentage des amortissements, est abrogée pour les sociétés[402] sauf situations transitoires, d'une part, et déduction étalée pour les investissements de R&D respectueux de l'environnement, d'autre part, pour lesquels le taux de la déduction est porté à 20,5 % (jusqu'à l'E.I. 2023), à 27,5 % (pour l'E.I. 2024) et à 22,5 % (pour les investissements jusqu'au 31 décembre 2024 et rattachés à l'E.I. 2025).

B ≡ La réforme de la DPI

Le Conseil des ministres avait approuvé en novembre 2023 un nouvel avant-projet de loi « portant des dispositions fiscales diverses ». La réforme approfondie du régime de la déduction pour investissement y était envisagée. Cette réforme, applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 2025[403], a été mise en œuvre par le biais de la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses (*M.B.*, 29 mai 2024).

La réforme de la déduction pour investissement est justifiée comme suit : « Les développements successifs ont créé un ensemble incohérent de mesures. Certaines sections sont véritablement désuètes et ont peu d'impact, tandis que d'autres restent intéressantes mais ont un besoin urgent de modernisation. Outre la simplification des procédures, la réforme porte essentiellement sur les technologies et les investissements autorisés. L'intention est de mettre à jour la liste désuète des investissements à encourager et de celles à refréner en fonction des besoins de transition durable actuels et futurs et de procéder à une évaluation et un renouvellement périodique. […] En outre, les taux étant fixés par la loi sous forme de pourcentage, il n'est plus nécessaire de les calculer ou de les consulter chaque année, ce qui renforce la sécurité juridique et la prévisibilité »[404].

Pour simplifier le régime, trois « pistes » sont à distinguer :

- une piste « générale » (la déduction de base ; art. 68 du C.I.R.) ;
- une piste « ciblée » (la déduction majorée thématique ; art. 69/1 du C.I.R.) ;
- une piste « spécifique » (la déduction technologique ; art. 69/2 du C.I.R.).

Outre les trois pistes, et les exclusions déjà prévues à l'article 75 du C.I.R., certains investissements sont explicitement exclus à la fois de la déduction de base[405] et de la déduction

402 Art. 201, § 1er, al. 8, du C.I.R.

403 C. Buysse, « Déduction pour investissement new look : que des pourcentages fixes », *Le Fiscologue*, n° 1812, 17 novembre 2023, p. 9.

404 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, nos 55-3865/001 et 3866/001, pp. 4 et s.

405 Art. 75, al. 1er, 7°, et al. 2-5 du C.I.R.

thématique[406]. Il s'agit d'investissements qui, compte tenu de leur impact négatif sur le climat et l'environnement, de l'état de la technologie et des alternatives disponibles sur le marché, sont tels qu'une incitation fiscale ne se justifie pas.

> Exemples : Une chaudière à gaz n'est plus justifiée pour la DPI en raison de la possibilité du chauffage électrique ou des pompes à chaleur. Pour les camions à carburant fossile pour lesquels des alternatives sans émissions de carbone sont déjà sur le marché, mais à des prix actuellement non compétitifs, il est encore possible de bénéficier de la DPI ». Si une solution de remplacement abordable est mise sur le marché par la suite, la liste d'exclusion pourrait être ajustée si nécessaire.

Les trois pistes de déductions ne sont pas cumulables. Le contribuable doit donc faire un choix lorsqu'un investissement répond aux critères requis de plusieurs catégories.

Une disposition transitoire est prévue afin de préserver pleinement les effets des dispositions relatives aux périodes imposables antérieures. Celle-ci concerne notamment l'application des pourcentages corrects lors de l'utilisation de la déduction pour investissement étalée pour laquelle, si l'investissement a eu lieu avant 2025, les périodes d'amortissement se poursuivent au-delà du 1er janvier 2025[407].

La déduction de base est fixée à 10 % pour les petites sociétés, et reste à 0 % pour les autres sociétés[408].

La piste générale est la piste la plus accessible. La déduction de base est destinée à être appliquée sans beaucoup d'exigences formelles pour soutenir les investissements affectés durablement à l'activité professionnelle de l'entreprise et desquels sont attendus de futurs avantages économiques envers l'entreprise. Aucune procédure de demande spéciale ne doit être suivie pour obtenir la déduction de base. L'usage actuel des formulaires 275U et 276U est maintenu.

Dans le cadre du verdissement de la déduction pour investissement et des défis auxquels les PME sont confrontées en matière de digitalisation de leurs activités, une augmentation supplémentaire de 10 % est prévue spécifiquement pour les immobilisations numériques. Les investissements concernés sont les logiciels et les équipements de soutien aux systèmes de paiement et de facturation numériques, systèmes de comptabilité numériques, systèmes CRM numériques, systèmes de plateformes d'e-commerce numériques et systèmes pour la sécurisation de la technologie de l'information et de la communication numériques. La précision de la nature des immobilisations numériques et les critères techniques auxquels elles doivent répondre pour entrer en considération pour cette déduction majorée seront fixés par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres.

La déduction majorée thématique est assortie de plus de conditions, mais offre une déduction nettement plus élevée : 40 % pour les petites sociétés et 30 % pour les autres sociétés. Cette déduction vise spécifiquement les investissements et technologies pour lesquels le

406 Art. 69/3, § 3, al. 3, du C.I.R.
407 Art. 552 du C.I.R. introduit par la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 mai 2024.
408 Art. 69 du C.I.R.

législateur souhaite offrir un soutien supplémentaire pour atteindre des objectifs considérés comme socialement utiles[409].

Les catégories d'investissement suivantes entrent en ligne de compte pour la déduction pour investissement majorée thématique :

- utilisation efficiente de l'énergie et des énergies renouvelables (art. 69/1, § 1er, 1°, du C.I.R.) : les entreprises sont soutenues dans leurs investissements et décisions afin de rationaliser leur consommation énergétique et de produire autant que possible d'énergies renouvelables. Ainsi pourront-elles se mettre en marche dans la transition vers une économie climatiquement neutre d'ici 2050. Une telle politique énergétique est positive pour les entreprises mêmes.
- transports sans émission carbone (art. 69/1, § 1er, 2°, du C.I.R.) : cette catégorie concerne les investissements dans les transports qui, par rapport aux transports à base de combustibles fossiles, ont un impact moins nocif sur l'environnement.
- investissements respectueux de l'environnement : la déduction pour les investissements respectueux de l'environnement concerne les acquisitions d'immobilisations ayant un impact favorable sur l'environnement et ayant un autre caractère que l'énergie ou les transports, y compris des systèmes d'extraction d'air installés dans un établissement horeca.

  Cela peut prendre la forme d'investissements qui, par exemple, entraînent une utilisation plus rationnelle de l'eau, moins de déchets, moins d'émissions ou une durabilité du cycle de production plus élevée.
- investissements de soutien numérique liés aux trois types d'investissements précités : les investissements mentionnés ci-dessus peuvent nécessiter des investissements numériques pour les mettre en œuvre efficacement. La quatrième catégorie a un rôle de soutien des investissements énergétiques, de transports et environnementaux. Il doit donc s'agir d'investissements numériques qui sont des applications de soutien pour les investissements dans les listes thématiques précédentes. Il s'agit donc d'un soutien spécifique à ces technologies et non d'un soutien général tel qu'un traitement de texte ou un abonnement à Office 365.

Pour chacune des quatre catégories, les investissements spécifiques éligibles sont déterminés dans des listes établies périodiquement par le Roi, du fait des évolutions technologiques rapides, fréquentes et nécessitant une expertise particulière. Ces listes seront mises à jour tous les trois ans, en tenant évidemment compte de l'impact budgétaire des choix effectués sur le coût de la DPI. Lorsque la liste d'une thématique n'est pas renouvelée endéans ce délai, celle-ci vient à expirer et aucun nouvel investissement ne pourra plus bénéficier de la déduction majorée thématique qui était en vigueur pour cette thématique, jusqu'à ce qu'une nouvelle liste d'investissements soit publiée. De la sorte, le législateur souhaite encourager le pouvoir exécutif à évaluer les listes régulièrement et à les renouveler. Si un accord politique avant l'expiration de ce délai s'avérait impossible,

409 Art. 69/1 du C.I.R.

le Roi pourrait prolonger la validité de la liste une seule fois d'une période de deux ans, et ce afin d'éviter un vide au cours duquel aucune déduction thématique ne serait plus possible.

La déduction majorée thématique ne peut pas être appliquée par les entreprises en difficulté ou par une entreprise pour laquelle il y a une injonction de récupération non exécutée, en vertu d'une décision de la Commission déclarant des aides octroyées par la Belgique illégales et incompatibles avec le marché intérieur.

En outre, la déduction majorée thématique ne peut être appliquée qu'aux immobilisations pour lesquelles aucune aide régionale n'est demandée, sauf dans les cas déterminés par le Roi[410].

Une des délégations au Roi, commune à toutes les listes, est la limitation de la déduction. Pour une ou plusieurs technologies figurant sur les listes, un montant maximum pouvant bénéficier de l'exonération peut être introduit.

Pour bénéficier de la déduction pour investissement majorée thématique, le contribuable devra joindre à sa déclaration une attestation, de laquelle il ressort qu'il s'agit d'une immobilisation conforme aux technologies reprises dans les listes visées à l'article 69/1 du C.I.R. Les modalités relatives à cette attestation seront par ailleurs déterminées par arrêté royal.

L'attestation doit également justifier que les spécifications mentionnées dans les listes ont été respectées. En l'absence d'une telle justification, l'attestation n'est pas opposable à l'administration, sauf si le contribuable démontre que les spécifications ont été respectées. Le rejet de l'attestation entraîne le refus de la déduction pour investissement, sans préjudice des voies de recours habituelles.

Pour rappel, l'attestation à joindre doit aussi confirmer que l'investissement ne cause pas de préjudices déraisonnables à l'environnement.

La déduction technologique[411] est fixée à 13,5 % pour la DPI unique et à 20,5 % en cas d'application de la DPI étalée pour recherche et développement (art. 69 du C.I.R.).

Il s'agit d'investissements qui peuvent entrer en considération pour l'application du crédit d'impôt actuel pour brevets et pour recherche et développement.

La déduction technologique correspond à l'actuelle déduction pour investissement majorée pour les brevets, et les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement. Par exemple, les brevets et certaines immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de nouveaux produits donnent droit à la déduction technologique.

Le Roi détermine la procédure de demande, la forme et le contenu de l'attestation qui doit être délivrée par les ministres compétents[412].

410 Art. 69/1, § 1er al. 2 et 3, du C.I.R.

411 Art. 69/2 du C.I.R.

412 Art. 77, dernier al. du C.I.R.

En synthèse :

Nature de l'investissement	Taille de la société	
	PME	Autres
• Déduction de base	10 %	/
• Déduction de base – numérique	20 %	/
• Déduction majorée thématique « énergie »	40 %	30 %
• Déduction majorée thématique « transport »	40 %	30 %
• Déduction majorée thématique « environnement »	40 %	30 %
• Déduction majorée thématique de « soutien numérique »	40 %	30 %
• Déduction technologique « brevets »	13,5 %	13,5 %
• Déduction technologique « R&D »	13,5 %	13,5 %

§ 5 La déduction étalée

À compter du 1er janvier 2025, la DPI étalée sera fixée à 20,5 %.

§ 6 « Déduction du transfert intra-groupe »

A ≡ X. Régime du transfert intra-groupe – Sociétés exclues – Effet sur la condition d'interdépendance

Décision anticipée n° 2022.0320 du 22 novembre 2022.

X., « Régime du transfert intra-groupe. Sociétés exclues. Effet sur la condition d'interdépendance », *Le Fiscologue*, n° 1792, 26 mai 2023, p. 14.

T. Vandeweyer et K. Verhaegen, « Rulings. Groepsbijdrage : (wegvallen van) uitsluiting heeft geen impact op periode van verbondenheid », *Act. fisc.*, n° 2023/14, pp. 6-11.

La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'ISOC[413] a introduit un régime dit de « transferts intra-groupe » en droit fiscal belge[414]. En vertu du régime du transfert intra-groupe, une société bénéficiaire peut diminuer son résultat imposable via un transfert de bénéfice au profit d'une société du groupe déficitaire[415].

L'application de ce régime est subordonnée à plusieurs conditions. Ainsi, entre les deux sociétés parties à la convention, il doit exister un lien de participation fort, direct et d'une certaine durée : une société résidente peut opérer le transfert à une société mère, à une filiale ou encore à une sœur ou à l'établissement belge de cette mère/filiale/sœur lorsqu'elle est étrangère et établie dans l'EEE (sous réserve du cas d'une société étrangère établie dans

413 *Op. cit.*, art. 47 et 48. Cette loi a déjà fait l'objet d'une loi de réparation, à savoir la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus.

414 Pour un commentaire de ce régime, voy. circulaire 2020/C/29 du 13 février 2020.

415 Art. 205/5 du C.I.R.

l'EEE, sans établissement stable et qui subit des pertes définitives ; elle peut entrer en considération) à condition que le lien de participation soit de 90 % au moins et que cette interdépendance ait existé pendant une période ininterrompue de cinq ans à compter du « 1er janvier de la quatrième année civile précédant l'année civile dont le millésime désigne l'exercice d'imposition ».

Une autre condition est que la convention de transfert ne peut pas être conclue si une des deux parties est une société exclue du dispositif. Parmi ces cas d'exclusion, on retrouve celui d'une société qui met un bien immobilier ou d'autres droits réels sur un tel bien à la disposition de dirigeants d'entreprise ou de personnes liées à ceux-ci (conjoints et enfants mineurs non émancipés).

Une société, voulant obtenir accès au régime de transfert intra-groupe, alors qu'elle mettait à la disposition de son dirigeant un immeuble via un contrat de location, a apporté à une nouvelle société l'immeuble en cause. À la suite de cet apport en nature, le contrat de location devait être transféré de plein droit à la nouvelle société. La société ne devait, par conséquent, plus être exclue du régime. Pour autant, pouvait-on tenir compte de la période d'interdépendance ininterrompue que la société (durant son exclusion du régime) a déjà constituée à l'égard d'autres sociétés du groupe ?

Le SDA a répondu positivement à cette question, tenant compte du fait que l'exclusion du régime du transfert intra-groupe ne concerne que la possibilité légale d'appliquer le régime et n'a pas d'effet sur la période d'interdépendance.

La période d'interdépendance ininterrompue que la société a constituée à l'égard d'autres sociétés n'est dès lors pas remise à zéro au moment où une exclusion devient applicable, est applicable, ou, comme en l'espèce, n'est plus applicable. Au moment où l'exclusion légale disparaît, il peut donc bien être tenu compte, dans le cadre de la vérification de la condition d'interdépendance, des liens qui existaient entre les sociétés durant la période d'exclusion[416].

§ 7 Détermination de la base pour le calcul de la (2e) corbeille

Jusqu'en ce compris l'exercice d'imposition 2018, lorsqu'une société disposait de déductions (*e.g.* pertes antérieures, déduction des RDT, déduction pour revenus d'innovation, déduction pour investissement), elle pouvait en principe les imputer intégralement sur sa base imposable.

Depuis l'exercice d'imposition 2019 (période imposable débutant au plus tôt le 1er janvier 2018), ce principe est fondamentalement modifié[417]. En effet, les déductions fiscales sont désormais séparées en deux « corbeilles ». La circulaire 2019/C/132 du 16 décembre 2019

416 Décision anticipée n° 2022.0320 du 22 novembre 2022. Pour un commentaire, voy. X., « Régime du transfert intra-groupe. Sociétés exclues. Effet sur la condition d'interdépendance », *Le Fiscologue*, n° 1792, 26 mai 2023, p. 14 ; T. Vandeweyer et K. Verhaegen, « Rulings. Groepsbijdrage : (wegvallen van) uitsluiting heeft geen impact op periode van verbondenheid », *Fisc. act.*, n° 2023/14, pp. 6-11.

417 Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *op. cit.*, art. 53, 1°, 66 et 85.

avait notamment pour objectif de commenter l'ordre d'imputation des déductions à l'ISoc et le système des corbeilles.

Les déductions fiscales de la première « corbeille » (*i.e.* éléments non imposables, déduction des RDT de l'année, déduction pour revenus de brevets, déduction pour revenus d'innovation de l'année, déduction pour investissement et déduction des transferts intra-groupe) ne subissent aucune limitation[418].

Les déductions fiscales de la seconde « corbeille » (*i.e.* déductions pour capital à risque de l'année en cours et reportée, déductions RDT reportées, déductions pour revenus d'innovation reportées, pertes des années antérieures reportées) sont limitées lorsque leur montant dépasse un total d'1 million euros[419]. Au-delà de ce seuil, les déductions de la seconde « corbeille » sont limitées à 70 % du bénéfice fiscal subsistant. Le législateur crée ainsi une *base d'imposition minimale* de 30 % sur le bénéfice fiscal subsistant.

Exemple : en cas de pertes antérieures reportables de 10 millions d'euros, si le résultat imposable après la 2e opération s'élève à 3 millions d'euros, la première tranche d'un million d'euros de bénéfices taxables sera entièrement compensée par la déduction des pertes antérieures reportables ; la seconde tranche des 2 millions d'euros restants sera compensée à hauteur de 70 % seulement. On paie dès lors l'ISOC sur 30 % de 2 millions, 600 000 euros et ce, en dépit de l'existence d'un stock de pertes antérieures reportables encore utilisable. On reportera aux années ultérieures les autres pertes non apurées (7 600 000 euros)[420].

Pour les petites sociétés, la limitation des pertes antérieures n'est pas d'application pendant les quatre premières périodes imposables à partir de leur constitution[421].

Dans la loi-programme du 26 décembre 2022, le pourcentage initial de 70 % a été ramené à 40 % (de sorte que s'applique une base imposable minimale de 60 %). Cette réduction du pourcentage était applicable à partir de l'exercice d'imposition 2024 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2023.

Exemple : en cas de pertes antérieures reportables de 10 millions d'euros, si le résultat imposable après la 2e opération s'élève à 3 millions d'euros, la première tranche d'un million d'euros de bénéfices taxables sera entièrement compensée par la déduction des pertes antérieures reportables ; la seconde tranche des 2 millions d'euros restants sera compensée à hauteur de 40 % seulement. On paie dès lors l'ISOC sur 60 % de 2 millions = 1 200 000 euros (en dépit de l'existence d'un stock de pertes antérieures reportables encore utilisable) et on reporte aux années ultérieures les autres pertes non apurées (8 200 000 euros).

Le pourcentage devait à nouveau être porté à 70 % à condition qu'une loi transposant la proposition de directive du Conseil (COM/2021/823) relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union soit entrée en

418 Art. 207, al. 2, du C.I.R.

419 Art. 207, al. 3 *juncto* al. 5, du C.I.R.

420 Exposé des motifs de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'ISOC, *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 54-2864/001, p. 94.

421 Art. 207, al. 4, du C.I.R.

vigueur. La 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 est entrée en vigueur au 31 décembre 2023. Aussi, comme cela était requis, un « avis relatif à l'accomplissement de la condition requise pour l'application de l'article 124, alinéa 6, de la loi-programme du 26 décembre 2022 » a été publié au Moniteur belge du 28 décembre 2023.

Par conséquent, à partir de l'exercice d'imposition 2025 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2024, la corbeille de 70 % est rétablie.

§ 8 « Déduction pour capital à risque »

Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.

Dans sa circulaire 2020/C/22 du 29 janvier 2020, l'administration fiscale avait commenté les modifications apportées à la déduction pour capital à risque dans le cadre de la réforme de l'ISOC.

Pour l'exercice d'imposition 2021, le taux de base de la déduction pour capital à risque (pour les grandes sociétés) s'élevait à - 0,092 %. Pour les petites sociétés, vu la majoration de 0,5 %, le taux s'élevait à 0,408 %. En raison du taux négatif pour les grandes sociétés, la loi du 27 juin 2021 a prévu qu'à compter de l'exercice d'imposition 2021, la DCR ne devait plus être appliquée lorsque le taux ad hoc s'avérait négatif. Pour l'application des autres dispositions du C.I.R., le taux de la DCR était censé être égal à zéro.

La loi-programme du 26 décembre 2022 a supprimé la déduction pour les périodes imposables closes à partir du 31 décembre 2023 (pour les exercices d'imposition 2024 et suivants). Toute modification apportée à la date de clôture de l'exercice comptable à partir du 11 octobre 2022 et qui n'est pas justifiée par le contribuable par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus, restant sans effet pour la suppression de la DCR. 2023 était donc la dernière année pour laquelle la DCR pouvait être appliquée.

§ 9 « Pertes antérieures »

Martin CAJOT

A ≡ Les pertes antérieures – Preuve – Comptabilité probante – Avantages anormaux ou bénévoles reçus au cours des exercices des pertes antérieures – Surestimation du passif au cours des exercices des pertes antérieures – Incidence

Article 206 du C.I.R.

Article 207 du C.I.R.

Anvers, 7 décembre 2021, n° 2020/AR/1211, *F.J.F.*, n° 2023/159, pp. 248-249.

Dans le cadre d'un arrêt du 7 décembre 2021, la cour d'appel d'Anvers a été amenée à préciser les exigences relatives à la preuve des pertes antérieures notamment quant à leur réalité et leur montant.

Dans l'affaire en cause, l'administration fiscale considérait que la contribuable n'avait pas prouvé l'existence et le montant des pertes antérieures postulées. L'administration renvoyait à cet égard à des lacunes dans la comptabilité des exercices fiscaux (antérieurs) 2004 et 2005, qui avaient affecté les résultats de ces exercices fiscaux. L'administration fiscale soulignait notamment que la contribuable avait bénéficié d'avantages anormaux et bénévoles au cours de ces exercices (antérieurs) sous la forme d'intérêts épargnés, et qu'il y avait eu une surestimation du passif (puisque la preuve des dettes comptabilisées à l'époque (envers, entre autres, les administrateurs de la société) n'aurait pas été apportée.

La cour a rejeté cet argument et s'est référée à la jurisprudence de la Cour de cassation, qui a reconnu que le fisc n'a plus le droit, après l'expiration des délais légaux, de rectifier la déclaration fiscale pour les années au cours desquelles les pertes ont été subies. Ce comportement lie le fisc en ce qui concerne la détermination du revenu de l'exercice fiscal en question. Si l'exigence selon laquelle la société doit être en mesure de prouver l'existence et le montant des pertes antérieures au moment où elle souhaite procéder à leur compensation implique certes qu'elle en apporte la preuve à ce moment-là quant aux années au cours desquelles les pertes ont été subies, elle n'implique pas que la société doive encore être en mesure de prouver tous les autres éléments étrangers à l'existence et au montant de ces pertes au moment de la compensation.

Par conséquent, et en ce qui concerne le grief relatif aux intérêts épargnés (avantage anormal ou bénévole), la Cour a rappelé que si l'administration fiscale avait procédé à un contrôle des exercices d'imposition 2005 et 2006 dans les délais d'investigation et d'imposition prévus à cet effet, elle aurait pu procéder à la qualification des intérêts épargnés comme avantage anormal ou bénévole obtenu (pour les exercices d'imposition concernés). Cela aurait eu pour effet que les pertes de ces années n'auraient pas pu être compensées avec ces avantages en application de l'article 207 du C.I.R. (tel qu'applicable à l'époque). La Cour a relevé toutefois que cet élément n'était pas pertinent dans le cadre de la présente affaire (qui concerne l'exercice d'imposition 2017), étant donné qu'il devait être constaté que, pour les exercices d'imposition 2005 et 2006, aucun avantage anormal et/ou bénévole n'avait été ajouté au résultat dans les délais d'imposition dont l'administration disposait à cet effet. Ainsi, le résultat des exercices 2004 et 2005 avait été et restait négatif, sans qu'aucun avantage anormal ou bénévole ne puisse être pris en compte pour ces années. Les avantages anormaux ou bénévoles obtenus au cours des exercices 2004 et 2005, du fait qu'aucun intérêt n'avait dû être payé sur les prêts des administrateurs, ne pouvaient en aucun cas être pris en compte pour éviter la compensation des pertes au cours de l'exercice d'imposition 2017. En effet, cet éventuel avantage anormal ou bénévole ne pouvait affecter le résultat de l'exercice d'imposition 2017.

En ce qui concerne le grief relatif à la surestimation du passif des exercices 2004 et 2005, la Cour a procédé au même raisonnement : dans la mesure où l'existence et le montant des

dettes n'ont pas pu être discutés (par la contribuable), cela n'a pas influencé le résultat de ces exercices et n'a dès lors pas influencé l'existence des pertes.

Dans cet arrêt, la Cour a, par conséquent, rappelé le principe selon lequel les pertes antérieures ne peuvent être déduites du résultat imposable que si le contribuable peut en prouver la réalité et le montant. Cette exigence doit être scrupuleusement suivie par le contribuable qui désire postuler la déduction de pertes antérieures et il ne peut se baser sur une omission de rectification de la part de l'administration quant à ces pertes pour un exercice antérieure pour prétendre à la réalité et au montant de celles-ci lors d'exercices ultérieurs.

En effet, le fait que l'administration fiscale n'a pas rectifié la déclaration d'impôt et a laissé échoir les délais dans lesquels elle aurait pu le faire ne l'empêche pas de contester la détermination du revenu pour les exercices fiscaux ultérieurs pour lesquels les mêmes pertes ont été déduites des bénéfices. L'administration fiscale conserve légalement le droit de contester la réalité et le montant des pertes professionnelles déclarées par le contribuable et déduites des bénéfices de la période imposable, même si elle a accepté l'existence de ces pertes pour un exercice fiscal antérieur. Le simple fait que des pertes antérieures ont été mentionnées dans une déclaration relative à un exercice fiscal antérieur ne suffit pas à les prouver.

§ 10 Suppression du droit à la récupération des déductions en cas de prise ou de changement de contrôle

Sabine GARROY

Gand, 2 octobre 2018, n° 2017/AR/241, www.monkey.be.

Liège, 4 janvier 2019, n° 2015/RG/265, www.monkey.be.

Anvers, 16 mars 2021, n° 2019/AR/1787, www.monkey.be.

Anvers, 10 janvier 2023, n^os^ 2021/AR/1278-1277.

C. Buysse, « Bénéfice minimal forfaitaire et déduction pour capital à risque », *Le Fiscologue*, n° 1810, 3 novembre 2023, p. 11.

A ≡ Généralités – rappel

Le droit à la récupération des pertes antérieures et d'autres latences fiscales (la déduction pour investissement non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, les bénéfices qui sont distribués par une CFC qui dans une période imposable antérieure ont été imposés comme bénéfices non distribués, les RDT reportés, la DRI reportée, la DCR non accordée en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices des périodes imposables) disparaît lorsqu'au cours d'une période imposable, la prise ou le changement de contrôle d'une société a lieu sans que l'opération réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

B ≡ Analyse de la jurisprudence

Pour la période sous revue, l'on peut épingler différentes décisions de jurisprudence.

1. Pour l'appréciation des « besoins légitimes de caractère financier ou économique », la cour d'appel de Gand rappelle qu'il convient de tenir compte de l'ensemble des circonstances relatives à toutes les parties impliquées dans la prise ou le changement du contrôle, dont les actionnaires ou associés. Est déterminante, à cet égard, la réponse à la question de savoir si, par cette prise ou ce changement de contrôle, il n'est pas fait un usage impropre de la société dans le but principal d'éviter l'impôt en rendant fiscalement déductibles les pertes de la société tandis qu'il n'est pas requis que l'objectif unique poursuivi soit l'évitement de l'impôt[422].

Le critère de continuité n'est pas un critère légal décisif, mais un élément de fait pertinent dont il doit être tenu compte dans l'appréciation des besoins légitimes en question.

En l'espèce, les parts d'une SPRL, qui exploitait à l'origine une pépinière avant de modifier son objet social pour exercer des activités de management et de consultance, ont été vendues à une personne physique X. Si la SPRL était déficitaire depuis des années, ce n'était pas parce qu'elle connaissait des difficultés susceptibles de trouver un essor favorable mais bien parce qu'il s'agissait d'une coquille vide.

Après la vente des parts (la modification du contrôle), la personne physique a démissionné en tant qu'administrateur d'une SA exploitant un commerce de meubles et c'est la SPRL qui fut nommée administrateur de ladite SA.

Simultanément au changement de contrôle, l'activité réelle de la contribuable s'est transformée en une activité de société de gestion ou de management. Aucun nouvel investissement n'a été opéré. Il n'y a pas eu d'engagement de personnel. L'objectif était de loger dans une société les mandats d'administrateur que le repreneur exerçait auparavant en son nom propre.

Le changement de contrôle répond aux besoins personnels et/ou fiscaux de la personne physique repreneuse mais pas aux besoins financiers ou économiques de la SPRL.

La cour conclut de l'ensemble des éléments précités que le changement de contrôle ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique[423].

2. Une SPRL exploitant une brasserie accumulait des pertes depuis plusieurs années. Ses parts ont fait l'objet d'une cession à deux personnes physiques. Préalablement à ladite cession, le fonds de commerce de la brasserie avait été cédé à une autre société repreneuse.

On n'aperçoit pas comment la reprise de la SPRL, privée des actifs nécessaires à l'exercice de son activité et ainsi est vidée de sa substance économique, aurait pu avoir pour objectif d'assurer la continuité de l'activité, ni d'ailleurs comment cette reprise aurait pu être animée d'un autre but que celui de récupérer des pertes fiscales.

422 Voy. Cass., 21 décembre 2017, R.G. n° F.16.0019.N.

423 Gand, 2 octobre 2018, n° 2017/AR/241, www.monkey.be.

Dans ce cadre, il est sans incidence que les deux personnes physiques aient développé une nouvelle activité, un restaurant de plus haut standing, générant davantage d'emplois dès lors que rien ne subsistait de la précédente activité, sinon des pertes.

Dès lors que les conditions de l'article 207, al. 3, du C.I.R. (actuellement, al. 8) étaient rencontrées, il y avait bien lieu de rejeter la totalité des pertes professionnelles antérieures, sans qu'il y ait lieu de procéder à une ventilation des bénéfices de la période imposable selon qu'ils résultent de l'activité antérieure (vente du fonds de commerce), sur lesquels les pertes pourraient être imputées, et ceux résultant de la nouvelle activité (nouveau restaurant), sur lesquels elles ne pourraient l'être[424].

3. En application de l'article 342, § 3, du C.I.R., en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, les bénéfices forfaitaires minima imposables établis par le Roi (art. 182 A.R./C.I.R.) sont également applicables à toute entreprise et titulaire de profession libérale.

Un tel bénéfice peut-il être diminué d'un ancien stock de déduction des intérêts notionnels non encore utilisé ? La cour d'appel d'Anvers, divergeant de l'opinion de son homologue gantoise, n'a pas vu d'obstacle à l'application de la déduction : le régime a pour but de déterminer un bénéfice minimal et non la base imposable, de sorte que le bénéfice minimal en question peut en principe être diminué de la déduction des intérêts notionnels reportés.

Il est toutefois exigé que les conditions *ad hoc* soient rencontrées pour que la déduction puisse être opérée. Aussi, dans les arrêts en cause, un changement de contrôle avait été opéré sans que la société soit en mesure de démontrer que ledit changement répondait à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. La déduction des intérêts notionnels disparaît en conséquence[425].

Sous-section 6
Calcul de l'impôt

§ 1 Base de l'impôt

Martin CAJOT

A ≡ Détermination du bénéfice et ordre des déductions – Modification législative – Nouvel article 206/3 du C.I.R.

Loi du 22 janvier 2022 « portant des dispositions fiscales diverses », *M.B.*, 28 janvier 2022.

424 Liège, 4 janvier 2019, n° 2015/RG/265, www.monkey.be.

425 Anvers, 16 mars 2021, n° 2019/AR/1787, www.monkey.be et Anvers, 10 janvier 2023, n[os] 2021/AR/1278-1277. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Bénéfice minimal forfaitaire et déduction pour capital à risque », *Le Fiscologue*, n° 1810, 3 novembre 2023, p. 11.

S. Van Crombrugge, « Détermination du bénéfice et ordre des déductions : un peu de bricolage », *Le Fiscologue,* n° 1733, 11 février 2022, p. 1.

L'un des éléments marquants de la loi du 21 janvier 2022 est formé par les nouvelles dispositions relatives à la détermination du revenu imposable à l'ISOC. Ce nouveau régime ne recèle pas de modifications spectaculaires mais bien un remaniement et une reformulation des limites de déduction de l'article 207, alinéas 7 et 8, qui devient l'article 206/3 du C.I.R.

Ce nouveau texte dispose dans son premier alinéa que « du résultat déterminé conformément à l'article 206/2, [C.I.R.], sont déduits les éléments sur lesquels aucune des déductions déterminées aux articles 199 à 206, 536 et 543 [C.I.R.], ou compensation avec la perte de la période imposable, ne peuvent être opérées ». Cette disposition figurait précédemment à l'article 74/2 de l'A.R./C.I.R.

En synthèse, le législateur a voulu exprimer deux choses en un seul texte : d'une part, une interdiction de déduction et d'autre part, une technique pour intégrer cette interdiction dans le cadre de la détermination du bénéfice finalement imposable.

En d'autres termes, la volonté du législateur est que les avantages anormaux ou bénévoles et les éléments énumérés doivent être éliminés de la totalité de l'augmentation des réserves, des dépenses non admises et des dividendes, avant que les déductions des articles 206/4, 206/5 et 207, 1er alinéa, du C.I.R., ne soient effectuées. Ces dernières déductions ne trouvent donc pas à s'y appliquer.

À un stade ultérieur, le nouvel article 207/2 du C.I.R. prévoit que les avantages anormaux ou bénévoles et les éléments énumérés sont réintégrés au résultat, techniquement après application de l'article 207/1 du C.I.R. (précédemment l'article 79 de l'A.R./C.I.R.).

L'article 206/3, deuxième alinéa, du C.I.R. concerne le résultat qui a fait l'objet d'une rectification de la déclaration ou d'une imposition d'office pour laquelle des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 % sont effectivement appliqués et est formulé de la même manière que le premier alinéa, certes à l'exception des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2, C.I.R. ; la déduction des RDT de l'année est donc permise (voy. *infra*).

L'ensemble de ce nouveau régime trouve à s'appliquer depuis l'exercice d'imposition 2022.

B ≡ Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Liens d'interdépendance – Appréciation en fait

Article 79 du C.I.R.

Article 207 du C.I.R. (actuel art. 206/3, § 1er, al. 1er, 1er tiret, du C.I.R.).

Cass., 6 janvier 2023, R.G. n° F.21.0038.N, *F.J.F.*, n° 2023/160, *T.F.R.*, n° 2023/646, p. 767.

En vertu de l'article 207 du C.I.R., tel qu'applicable en l'espèce, aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 du même Code ne peut être opérée sur la partie du résultat qui provient

d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, avantages visés à l'article 79 du C.I.R.

Pour qu'il y ait un lien direct ou indirect d'interdépendance, il n'est pas requis qu'il y ait une situation de contrôle juridique ou économique mutuel. Une interdépendance de fait suffit. L'interdépendance de fait peut consister en des intérêts correspondants durables, attestés par la capacité d'influencer durablement les décisions de l'autre partie.

Les juges d'appel ont relevé que le contribuable avait confié au demandeur un mandat de surveillance, que le demandeur avait acheté une option pour acquérir 743 des 745 actions et pouvait donc acquérir la quasi-totalité des actions d'une société X et que le demandeur a obtenu les fruits des actions.

Ils en ont déduit que cela suffisait à démontrer l'existence de liens au moins indirects d'interdépendance entre le demandeur et la société X.

Selon la Cour de cassation, les juges d'appel ont ainsi légalement justifié leur décision.

C ≡ Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Achat et revente à bref délai de chevaux – Achat avec décote – Appréciation

Article 207 du C.I.R. (actuel art. 206/3, § 1er, al. 1er, 1er tiret, du C.I.R.).

Article 79 du C.I.R.

Article 26 du C.I.R.

Civ. Liège, 28 mars 2022, n° 18/4689/A, *F.J.F.*, n° 2023/43.

Le litige porte sur la contestation d'une cotisation subsidiaire établie sur la base d'un avantage anormal ou bénévole accordé par un gérant à sa société.

La requérante est une société active dans le domaine équestre. À trois reprises, le gérant a vendu à sa société un cheval de course que celle-ci a revendu, à très bref délai (le lendemain, voire le jour même), à un prix plus élevé.

L'administration estime qu'il y a eu enrichissement dans le chef de la société à hauteur de 126 500,00 euros, sans contrepartie équivalente pour le dirigeant, avec pour conséquence un appauvrissement corrélatif de celui-ci. Or, sans cet avantage obtenu, le résultat de la période imposable de la requérante se solderait par une perte de 118 567,50 euros alors qu'elle a déclaré une base imposable de 7 932,50 euros. Elle précise que si la société requérante avait dû acheter les chevaux sans décote, le résultat de la période imposable se serait soldé par une perte qui, en application de l'article 207 du C.I.R., ne pourrait s'imputer sur l'avantage anormal reçu.

Selon le tribunal, il existe effectivement une différence importante entre le prix d'achat des chevaux et leur prix de revente à bref délai par la requérante. Toutefois, l'administration n'établit ni qu'un des prix est anormal, ni lequel – le prix d'achat ou le prix de vente – serait anormal. Par ailleurs, l'administration n'indique, à aucun moment, quelle aurait été la majoration normale du prix de revente des chevaux que la requérante aurait dû appliquer, évaluant la décote à l'intégralité de la différence entre le prix d'achat et le prix de revente. En outre, aucune motivation fiscale ne ressort de cette opération.

Le tribunal décide que la réalité et le montant exact de la décote invoquée ne sont pas établis par l'administration. Dès lors, la cotisation subsidiaire ne peut être validée.

D ≡ Éléments du résultat fiscal sur lesquels s'applique l'interdiction de déduction des pertes de l'année et des déductions fiscales – Base minimale d'imposition – Avantages anormaux ou bénévoles « reçus » – Avantage octroyé par une entreprise étrangère – Renseignements fournis par une administration étrangère

Article 207 du C.I.R. (actuel art. 206/3, § 1er, al. 1er, 1er tiret, du C.I.R.).

Article 79 du C.I.R.

Article 26 du C.I.R.

Cass., 25 novembre 2022, R.G. n° F.21.0189.N, *F.J.F.*, n° 2023/72.

E. Delannoy, « L'interdiction d'imputer sur les pertes de l'exercice et les pertes antérieures, la partie du bénéfice provenant d'avantages anormaux et bénévoles obtenus d'une société liée étrangère », *B.J.S.*, 2023/710, p. 13.

S. Van Crombrugge, « Avantages anormaux "étrangers" : interdiction d'imputer des pertes », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 2.

L. Kell, « Cass. 25 novembre 2022, L'interdiction de déduction et de compensation de l'article 207, alinéa 2 C.I.R. s'applique également aux avantages anormaux ou bénévoles qu'un contribuable reçoit de l'étranger », *Courr. fisc.*, 2023/3, pp. 61-68.

B. De Cock et C. Meskens, « Hoofdstuk 15 - Overgedragen vorige verliezen », in *Vademecum Vennootschapsbelasting 2023*, 1re éd., Bruxelles, Intersentia, 2023, pp. 1251-1266.

En vertu de l'article 207, alinéa 2, du C.I.R., tel qu'applicable au litige, aucune des déductions prévues aux articles 199 à 206 ni aucune compensation avec la perte de la période imposable ne peut être opérée sur la partie du résultat provenant d'avantages anormaux ou bénévoles visés à l'article 79 du C.I.R. En application de l'article 79 du C.I.R., les pertes professionnelles ne sont pas déduites de la partie du bénéfice ou des profits provenant d'avantages anormaux ou bénévoles obtenus par le contribuable, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, directement ou indirectement, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans un rapport d'interdépendance.

Ces dispositions ne font aucune distinction selon qu'une société belge reçoit des avantages anormaux ou bénévoles d'une société belge ou d'une société étrangère. L'interdiction de déduction de ces dispositions légales s'applique donc également aux avantages anormaux ou bénévoles reçus par une société belge de la part d'une société étrangère.

Les juges d'appel décident que si l'administration fiscale invoque l'article 207, alinéa 2, du C.I.R. pour imposer une entreprise belge sur l'avantage anormal ou bénévole qu'elle a reçu d'une entreprise affiliée étrangère et que cela entraînerait potentiellement une double imposition, le contribuable peut alors obtenir un ajustement à la baisse sur la base de l'article 185, § 2, alinéa 1er, b), du C.I.R. et des articles 9 et 25 du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E. pour lutter contre la double imposition. Or, en l'espèce, aucune preuve de double imposition n'est établie. Ainsi, les juges d'appel justifient leur décision en droit selon laquelle l'avantage anormal obtenu dans un contexte transfrontalier peut être imposé dans le chef du bénéficiaire.

Cet arrêt rendu par la Cour de cassation met en exergue les différentes méthodes d'interprétation. En effet, le contribuable, s'appuyant sur l'exposé des motifs de la loi du 13 juillet 1959, sur lequel l'article 79 du C.I.R. actuel se base, et sur l'ancienne jurisprudence de la Cour de cassation à propos de l'interprétation de l'article 24 du C.I.R. (actuel art. 26 C.I.R.) dans l'affaire *Castrol* (Cass., 3 décembre 1982, *Pas.*, 1983, p. 422), plaida que l'article 79 et l'ancien article 207, deuxième alinéa (aujourd'hui 206/3, § 1er), du C.I.R. devaient être interprétés selon l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir éviter qu'une entreprise belge n'élude l'impôt belge (interprétation téléologique).

Contrairement à l'arrêt de cassation du 3 décembre 1982, la Cour de cassation a fait *in casu* prévaloir dans l'arrêt commenté le texte des dispositions légales en cause sur le but recherché par le législateur lors de leur introduction.

E ≡ Base de l'impôt – interdiction de compensation ou de déduction – redressement fiscal – caractère pénal

Sabine GARROY

Article 206/3, alinéa 2, du C.I.R.

Anvers (B6E 2e ch.), 10 janvier 2023, n° 2021/AR/1277.

Civ. Liège, 14 mars 2023, n° 22/484/A.

Civ. Gand, 13 septembre 2022, n° 21/655/A.

Civ. Anvers, 16 janvier 2023, 21/3797/A.

Civ. Bruxelles, 9 mai 2023, n° 2021/3352/A.

Civ. Bruges 15 mai 2023, n° 21/2953/A.

Civ. Brabant wallon, 27 février 2024, 22/811/A.

X., « Rejet de déductions après taxation d'office : la parole est à la Cour constitutionnelle », *Le Fiscologue*, n° 1805, 29 septembre 2023, p. 14.

W. Defoor, « Un juge liégeois constate le caractère pénal de l'interdiction de compensation des pertes prévue à l'article 207, alinéa 7 du C.I.R. et en refuse l'application en raison de l'ampleur disproportionnée de la sanction », *Courr. fisc.*, n° 2023/10, pp. 255-261.

J. Soetaert, « Dura lex sed lex… (une fois de plus) à propos de l'article 206/3 du C.I.R. », *Sem. Fisc.*, 2023/36, n° 589.

R. Bujar, C. Carlier et N. Trefois, « L'interdiction de l'imputation des déductions fiscales est une sanction pénale », *Act. fisc.*, n° 2023/39.

M. De Munter, « Taxation d'office pour déclaration tardive : déductions parfois maintenues ? », *Le Fiscologue*, n° 1803, 15 septembre 2023, p. 1.

X., « La sévérité insupportable d'un accroissement d'impôt pour une déclaration fiscale tardive combinée à l'interdiction de déduction et de compensation de l'article 207, alinéa 7 du C.I.R.92 : pénalité disproportionnée conduit à l'inconstitutionnalité de la sanction », *Courr. fisc.*, n° 2024/7, pp. 161-166.

J. Van Dyck, « Indemnité forfaitaire non mentionnée sur la fiche : pas de cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1771, 16 décembre 2022, p. 9.

Conformément à l'article 206/3 du C.I.R. (anciennement art. 207, al. 7, du C.I.R.), « 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 ». Depuis l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2018, tout redressement (imposition d'office ou rectification) assorti d'un accroissement de 10 % ou plus donne lieu à un décaissement effectif d'impôt, nonobstant l'existence, dans le chef de la société faisant l'objet du redressement, d'attributs fiscaux disponibles, typiquement les pertes fiscales reportées. Une exception est toutefois prévue pour les RDT de l'année[426].

Cette sanction vise à inciter les sociétés à se conformer correctement à leurs obligations déclaratives[427].

L'application de cette sanction a suscité un certain nombre de jugements et d'arrêts, certains mettant en cause le caractère disproportionné de ladite sanction. Ainsi, dans un jugement du 14 mars 2023, le tribunal de première instance de Liège a considéré cette sanction comme manifestement disproportionnée par rapport à l'infraction commise dans l'affaire en cause et a, par conséquent, ordonner le dégrèvement de l'impôt enrôlé par l'administration. En

426 Voy. à ce sujet les circulaires nos 2019/C/132 et 2020/C/90.

427 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2017-2018, n° 54-2864/001, p. 95.

l'espèce, le contribuable avait déposé sa déclaration seulement douze jours en retard par rapport à la date limite. Bien que cela n'ait pas été soulevé dans l'affaire soumise au tribunal liégeois, avant l'entrée en vigueur de l'article 109 de la loi du 27 juin 2021 (*M.B.*, 30 juin 2021) modifiant l'article 444 du C.I.R., laquelle est intervenue après l'affaire précitée, l'administration ne disposait pas de base légale lui permettant d'appliquer des accroissements d'impôts en cas de remise tardive de la déclaration[428]. L'interdiction de l'imputation des déductions fiscales aurait donc également pu être écartée en critiquant l'absence de fondement légal des accroissements appliqués. Un jugement du 27 février 2024, rendu par le tribunal de première instance du Brabant wallon, s'inscrit dans la lignée de cette décision de mars 2023.

Outre les décisions des tribunaux liégeois et du Brabant wallon susmentionnées, cette disproportion a également été constatée par le tribunal de première instance de Gand dans un jugement du 13 septembre 2022[429]. Dans cette affaire, le tribunal a écarté l'interdiction de l'imputation des latences fiscales indirectement, en ordonnant une réduction des accroissements appliqués de 10 % à 9,90 %, ce qui a eu pour effet de rendre l'article 207, alinéa 7, du C.I.R. inapplicable.

Le tribunal de première instance de Liège a quant à lui, dans son jugement précité, écarté l'application de la sanction prévue à l'article 207, alinéa 7, du C.I.R. sans s'intéresser au sort des accroissements appliqués.

En revanche, dans un jugement du 16 janvier 2023[430] notamment[431], le tribunal de première instance d'Anvers a conclu lui en sens inverse, considérant que cette mesure n'impliquait qu'un déplacement de la base imposable, les déductions fiscales inutilisées pouvant être reportées sur les périodes imposables suivantes. Ce jugement semble néanmoins omettre que la perspective d'utilisation de ces déductions peut être purement théorique (gros stock de déductions *versus* faibles perspectives de rentabilité)[432].

Enfin, dans un jugement du 9 mai 2023[433], le tribunal de première instance de Bruxelles a condamné ce rejet de déduction dans un cas où l'administration avait établi une taxation d'office pour cause de dépôt tardif de la déclaration et où cette taxation d'office avait repris toutes les données de la déclaration tardive, sans modification.

La Cour constitutionnelle est saisie de questions préjudicielles à propos de l'interdiction de déduire les pertes lorsqu'une imposition d'office est enrôlée en raison du dépôt tardif de la déclaration fiscale avec un accroissement d'impôt d'au moins 10 %[434]. La cour d'appel

428 Voy. Civ. Anvers, 29 juin 2022, n° 21/2848/A.

429 Civ. Gand, 13 septembre 2022, n° 21/655/A.

430 Civ. Anvers, 16 janvier 2023, n° 21/3797/A.

431 Voy. aussi Civ. Bruges, 15 mai 2023, n° 21/2953/A, non publié : taxation d'office basée sur les données d'une déclaration tardive.

432 R. Bujar, C. Carlier et N. Trefois, « L'interdiction de l'imputation des déductions fiscales est une sanction pénale », *Act. fisc.*, n° 2023/39

433 Civ. Bruxelles, 9 mai 2023, n° 2021/3352/A.

434 Il ressort d'un avis publié au Moniteur belge du 19 septembre 2023 que la Cour constitutionnelle devra prochainement se prononcer sur cette question. En effet, selon cet avis, le tribunal de Bruxelles a demandé à la Cour (dans le cadre d'une autre affaire) si l'interdiction de déduction à la suite d'une taxation d'office pour cause de dépôt tardif de la déclaration viole le principe d'égalité et le principe de proportionnalité en ce que l'administration peut « établir le

d'Anvers a également et plus récemment saisi la Cour concernant l'application de la sanction lorsqu'une déclaration régulière fait l'objet d'une rectification pour laquelle un accroissement d'impôt d'au moins 10 % est appliqué[435]. En outre, le tribunal de première instance de Liège a également interrogé la Cour au sujet des termes de l'article 444 du C.I.R. selon lesquels il peut être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement « en l'absence de mauvaise foi », sans critère objectif ni autre ne [définissant] cette notion. Est-il discriminatoire que l'application de l'interdiction de déduction pourrait relever, dans certains cas, de la seule appréciation de l'agent taxateur et non de la loi[436] ?

§ 2 Taux de l'impôt

Antoine VERMEIRE

A ≡ Taux réduit d'impôt des sociétés

L'article 215, alinéa 2, du C.I.R. précise que pour les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés, le taux de l'ISOC sur la première tranche de 100 000 euros de base imposable est réduit de 25 % à 20 %.

L'article 215, alinéa 3, du C.I.R. rend toutefois ce taux réduit inapplicable à certaines sociétés PME, dont celles qui n'allouent pas à au moins un dirigeant d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable au moins égale à 45 000 euros ou, lorsque la rémunération est inférieure à 45 000 euros, égale ou supérieure au revenu imposable de la société.

B ≡ Définition de la PME

Loi du 5 juillet 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 15 juillet 2022.

J. Van Dyck, « Tax shelter pour jeux vidéo : la ligne d'arrivée se dessine », *Le Fiscologue*, n° 1740, 1er avril 2022, p. 7.

Depuis la réforme de l'ISOC, une « petite société » était définie par référence au droit des personnes morales (art. 15, §§ 1er à 6 du Code des sociétés, puis article 1:24, §§ 1er à 6, du CSA).

L'article 2, § 1er, 5°, c)*bis,* du C.I.R. définit en effet la notion de « petite société » comme étant « toute société considérée comme petite société sur la base de l'article 1:24, §§ 1er à 6

résultat imposable sans compenser le résultat avec la perte de la période imposable » : – « que le contribuable ait, ou non, introduit sa déclaration tardive avant la notification d'imposition d'office » ; – « que le contribuable ayant introduit sa déclaration avant la notification d'imposition d'office, ait vu celle-ci rectifiée ou non » ; – « que le contribuable ait vu enrôler des accroissements à un taux maximal ou inférieur » ; – « sans égard pour le niveau des pertes concernées ».

De plus, le tribunal veut savoir si les principes précités sont violés « en ce que [le régime] rejette la totalité des pertes reportées en cas d'imposition d'office », tandis qu'une rectification de la déclaration fiscale par application de l'article 346 du C.I.R. « aboutit uniquement à ce que [les] déductions et [la] compensation [visées] ne soient prohibées que sur la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration ».

435 Anvers, 18 juin 2024, non encore publié mais commenté par J. Van Dyck, « L'interdiction de déduire les pertes en cas de rectification est critiquée », *Le Fiscologue*, n° 1842, 28 juin 2024, p. 1.

436 Question préjudicielle du tribunal de première instance de Liège du 23 mai 2023, *M.B.*, 4 juillet 2023.

du CSA, ou, lorsque cet article 1:24 ne s'applique pas à elle, satisfait *mutadis mutandis* aux critères de cet article 1:24, §§ 1er à 6 ».

En renvoyant à la notion de « société » en droit des personnes morales, la première partie de cette définition ne peut s'appliquer qu'à des entités ayant emprunté une structure sociétaire. Sur cette seule base, une ASBL ne pourrait, dès lors, être considérée comme une PME, la privant ainsi du bénéfice des régimes que le législateur réserve aux petites sociétés, notamment le bénéfice du taux réduit sur la première tranche de 100 000 euros de base imposable.

C'est ce qui explique que la loi du 5 juillet 2022 ait ajouté une alternative à cette définition visant à permettre aux entités n'ayant pas emprunté une structure sociétaire, telles des ASBL, et qui seraient assujetties à l'ISOC, d'être malgré tout qualifiées de petites sociétés au sens du C.I.R. dès lors qu'elles satisfont aux critères de l'article 1:24, § § 1-6, du CSA.

C ≡ Principes de cohérence et consolidation

Avis CNC 2017/10 du 19 avril 2017.

Gand, 8 novembre 2022, n° 2021/AR/1782.

Gand, 19 septembre 2023, n° 2021/AR/1782.

Lors de l'application des critères de taille, le principe dit de cohérence intervient. Ainsi, le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères précités 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 a été dépassé ou ne sont plus dépassées.

Par ailleurs, en présence d'une société liée à une ou plusieurs autres au sens de l'article 1:20 CSA, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan sont déterminés sur une base consolidée et le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des sociétés liées est additionné.

Dans son avis 2017/10 du 19 avril 2017, la CNC, suivie par le SDA (par exemple, décisions n° 2018.0339 du 5 juin 2018, n° 2020.0654 du 5 mai 2020 et n° 2020.2269 du 2 février 2021), s'est prononcée sur la manière de conjuguer les principes de cohérence et de consolidation. Elle précise tout d'abord que pour l'évaluation de la taille d'une société, le lien doit être apprécié à la date de clôture du bilan de l'exercice concerné, de sorte qu'une modification du lien en cours d'exercice influence la méthode selon laquelle les critères de taille devront être appliqués. Elle ajoute que si une société n'est pas liée à la date de clôture du bilan, l'application des critères de taille se fait sur une base individuelle, et ce, également pour les années précédentes.

Dans l'affaire commentée, une société belge revendique une déduction pour capital à risque pour l'exercice d'imposition 2018 sans revendiquer de déduction pour investissement (ordinaire). Elle dépose une réclamation contre l'impôt enrôlé sur la base des données de sa propre déclaration afin de revendiquer (plutôt) la déduction pour investissement (ordinaire). Elle fait valoir une erreur en ce que c'est à tort qu'elle a considéré être une grande société

pour ledit exercice. Au cours de l'année 2017, elle a en effet cessé d'appartenir au groupe de sociétés dont elle faisait partie jusque-là, de sorte que, conformément à l'avis 2017/10 de la CNC, les critères de taille devaient être appliqués sur une base individuelle, et ce, également pour les années précédentes, années au cours desquelles la société qualifiait alors de petite société sur une base isolée.

Dans le jugement du 17 mai 2021, le tribunal de première instance de Bruges donne tort à la société en considérant que l'avis de la CNC ajoute une condition à la loi et qu'un avis de la CNC n'est pas contraignant en matière fiscale. D'après le tribunal, la société n'est par conséquent pas encore petite (sur le plan fiscal) pendant l'exercice d'imposition 2018 et ne peut dès lors pas encore appliquer la déduction pour investissement. L'exercice 2017 est effectivement, selon le raisonnement du tribunal, la première année au cours de laquelle pas plus de deux des critères de taille ne sont plus dépassés, de sorte que la société ne redeviendra petite qu'au plus tôt à partir de l'exercice d'imposition 2020 (exercice comptable 2019). Ce jugement a toutefois fait l'objet d'un appel.

Dans son arrêt du 8 novembre 2022, la cour d'appel de Gand rappelle que les avis CNC n'ont aucune force contraignante vis-à-vis de l'administration fiscale, à l'exception de ceux dont le contenu a été expressément approuvé par l'administration au moyen d'une circulaire.

La cour constate que les principes de cohérence et de consolidation précités découlent d'une transposition d'une directive européenne mais que la manière de les conjuguer est ambiguë de sorte qu'avant de se prononcer sur le fond, elle laisse la possibilité aux parties de formuler une question préjudicielle à l'attention de la Cour de justice de l'Union européenne.

Dans son arrêt du 19 septembre 2023, la cour d'appel de Gand a finalement rendu un arrêt définitif favorable au contribuable sans poser de question préjudicielle. Elle estime en effet que bien que l'avis n° 2017/10 de la CNC n'ait pas de force contraignante, il est conforme aux objectifs du législateur, qui est parti de la présomption qu'une entreprise est petite et a ainsi souhaité intégrer le principe du « *think small first* » dans la loi.

D ≡ Augmentation des critères de taille avec exception au principe de cohérence

Loi du 28 mars 2024 portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses 1bis, *M.B.*, 29 mars 2024.

J. Van Dyck, « Définition de la PME : limites relevées avec effet différé », *Le Fiscologue*, n° 1830, 29 mars 2024, p. 1.

Loi du 15 mai 2024 portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses II, *M.B.*, 28 mai 2024.

J. Van Dyck, « Définition de la PME : limites relevées avec effet plus rapide », *Le Fiscologue*, n° 1837, 24 mai 2024, p. 3.

Projet d'avis CNC du 26 juin 2024.

S. Van Crombrugge et C. Buysse, « Projets d'avis CNC : scission avec actif net fiscal négatif », *Le Fiscologue*, n° 1844, 10 août 2024, p. 7.

M. De Munter, « Projet d'avis CNC : critères de taille majorés avec effet (encore) plus rapide, *Le Fiscologue*, n° 1845, 23 août 2024, p. 1.

Pour les exercices comptables débutant jusqu'au 31 décembre 2023 inclus, l'article 1:24, § 1er, du CSA définissait les petites sociétés comme étant les sociétés dotées de la personnalité juridique qui, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassaient pas plus d'une des limites suivantes : 50 travailleurs ETP en moyenne annuelle, 9 000 000 euros de chiffre d'affaires annuel HTVA et 4 500 000 euros de total de bilan.

Pour les exercices comptables débutant après le 31 décembre 2023, le critère du chiffre d'affaires est majoré à 11 250 000 euros et celui du total du bilan à 6 000 000 euros.

Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs (« principe de cohérence »). 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 a été dépassé ou n'est plus dépassé.

Le « principe de cohérence » précité a toutefois fait l'objet d'une exception dans la foulée du relèvement des limites de l'article 1:24, § 1er, du CSA. En effet, il est prévu que ce principe ne s'applique pas, et ce pour une seule fois, aux comptes annuels clôturés après le 31 décembre 2023. Pour cette clôture, il ne sera tenu compte que des montants majorés, en ce qui concerne le chiffre d'affaires et le total du bilan de l'exercice en question.

Deux points de vue divergent toutefois sur la façon d'interpréter correctement ce régime transitoire.

Pour illustrer ces deux points de vue, prenons le cas d'une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui, pour tous les exercices concernés, présente les critères de taille suivants : 40 travailleurs, 11 000 000 euros de chiffre d'affaires annuel (dépassement de l'ancienne limite mais pas de la nouvelle limite) et 6 500 000 euros de total du bilan (dépassement tant de l'ancienne que de la nouvelle limite).

Date de bilan de l'exercice	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026
Critères applicables	Trav. : 50 CA : 9 000 000 Bilan : 4 500 000	Trav. : 50 CA : 9 000 000 Bilan : 4 500 000	Trav. : 50 CA : 11 250 000 Bilan : 6 000 000	Trav. : 50 CA : 11 250 000 Bilan : 6 000 000	Trav. : 50 CA : 11.2500.000 Bilan : 6 000 000
Dépasse + d'1 critère	Oui	Oui	Non	Non	Non

Taille de la société – Version 1			Petite*	Petite	Petite
Taille de la société – Version 2			Grande	Petite*	Petite

La version 1 s'appuie sur le raisonnement selon lequel, pour l'exercice comptable 2024 (par hypothèse, coïncidant avec l'année civile 2024), pour déterminer si une société est ou non petite, il faut seulement prendre en compte les montants du chiffre d'affaires annuel, du total du bilan et des effectifs de cette année 2024 sur la base des nouveaux critères. Si la société ne dépasse pas plus d'un des nouveaux critères, comme c'est le cas dans l'exemple, elle est considérée de petite taille pour l'exercice comptable 2024.

De plus, même si cette société devait dépasser plus d'un des nouveaux critères pour l'exercice comptable 2025, elle resterait néanmoins de petite taille puisqu'il s'agirait d'un premier dépassement et ce, conformément au principe de cohérence à nouveau d'application. Il en va de même pour l'exercice comptable 2026, dans le cas d'un second dépassement consécutif de plus d'un des nouveaux critères. La société ne pourrait donc être à nouveau considérée comme une société de grande taille qu'à partir de l'exercice comptable 2027.

Cette version, qui ne semble pas illogique si l'on s'appuie sur le texte littéral du régime transitoire, se retrouve dans le projet d'avis CNC du 26 juin 2024 portant sur l'impact de la hausse des critères de taille pour les sociétés est soumis à consultation populaire jusqu'au 2 septembre 2024, à tout le moins en ce qui concerne les exercices comptables qui coïncident avec l'année civile.

La version 2 est notamment défendue par J. Van Dyck qui estime que le point de référence pour déterminer la taille d'une société est « la date du dernier bilan clôturé », point de référence auquel le régime transitoire ne ferait pas d'exception. Ainsi, l'effet différé étant supprimé pour le premier exercice (comptable) clôturé après le 31 décembre 2023, cette suppression s'applique pour l'exercice (comptable) clôturé au 31 décembre 2024, soit le point de référence permettant de déterminer non pas la taille de la société pour l'année 2024 mais bien pour l'année 2025.

Appliqué à l'exemple ci-dessus, en 2024, la société qualifie de grande société car, pour les exercices clôturés au 31 décembre 2022 et au 31 décembre 2023, les deux anciennes limites de 9 000 000 euros de chiffre d'affaires et de 4 500 000 euros de total du bilan sont dépassées. Comme par le passé, le fait qu'en 2024, sur la base des nouvelles limites de 11 250 000 euros de chiffre d'affaires et de 6 000 000 de total du bilan, seule une limite soit dépassée, n'y change rien.

En 2025, sans règle dérogatoire au principe de cohérence, la société qualifierait en principe à nouveau de grande société car, bien que sur la base des nouvelles limites, une seule limite soit dépassée en 2024, à savoir celle du chiffre d'affaires, plus d'une des limites était dépassée en 2023 sur la base des anciennes limites. Autrement dit, il n'y a pas encore eu, en 2025,

deux exercices consécutifs précédents au cours desquels moins d'une limite était dépassée, condition nécessaire pour qu'en changement de taille puisse s'opérer.

L'exception au principe de cohérence vient toutefois contrer cet effet différé dans une situation à cheval entre anciennes limites et nouvelles limites afin de permettre à une société qui, comme dans le cas d'espèce, dépasse au maximum une nouvelle limite au 31 décembre 2024, de déjà redevenir une petite société au cours de l'année 2025.

E ≡ Dispense temporaire pour les nouvelles PME

***Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-128, p. 150.**

X, « Impôt des sociétés. Taux réduit. Rémunération minimale. Dispense temporaire pour les nouvelles sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1835, 3 mai 2024, p. 14.

L'exclusion du taux réduit d'ISOC relative à la condition de rémunération minimale ne s'applique qu'à partir de la cinquième période imposable depuis la constitution de la société concernée. Autrement dit, pour autant qu'aucun des autres cas d'exclusion du taux réduit ne trouve à s'appliquer, une société PME qui ne respecte pas la condition de rémunération minimale pourra malgré tout bénéficier du taux réduit de 20 % au cours de ses quatre premières années d'existence.

L'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. renvoie à l'article 145[26], § 1er, alinéas 3 et 4, du C.I.R. pour définir ce qu'il y a lieu d'entendre par « constitution » pour le calcul de ce délai.

L'alinéa 3 précise tout d'abord qu'une société est censée être constituée à la date du dépôt de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise.

L'alinéa 4 ajoute toutefois que lorsque l'activité de la société consiste en la continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ou une autre personne morale, la société est, par dérogation à l'alinéa 3, censée être constituée respectivement au moment de la première inscription à la BCE par cette personne physique ou au moment du dépôt par cette autre personne morale de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise.

Le ministre des Finances a été interrogé sur le cas d'une personne physique, administrateur d'une société d'exploitation constituée en 2016, qui constitue en 2022 une société de management pour continuer ses activités d'administrateur. Cette société de management étant une petite société, se pose la question de savoir si elle doit être considérée comme poursuivant ou non l'activité préalablement exercée en personne physique et, partant, si elle doit déjà ou non respecter la condition de rémunération minimale pour pouvoir bénéficier du taux réduit de 20 %.

Selon le ministre des Finances, dans l'état actuel de la législation, le laps de temps de cinq périodes imposables prescrit à l'article 215, alinéa 3, 4°, du C.I.R. débute au moment où la société de management est constituée en 2022 et, partant, non pas déjà lorsque l'administrateur exerçait son mandat en personne physique.

§ 3 La cotisation distincte sur commissions secrètes

Sabine GARROY

Loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 30 juin 2021.

Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022.

Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

Loi du 21 décembre 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 décembre 2022.

Arrêté royal d'exécution de l'article 57, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 92 du 10 avril 2022, *M.B.*, 26 avril 2022.

Quest. parl., 19 mai 2022, *Q. & R.*, Ch. repr., n° 55-088, n° 1047, Vandenbroucke, pp. 186-188.

Circulaire 2020/C/77 du 5 juin 2020 concernant l'arrêt n° 125/2019 du 26 septembre 2019 de la Cour constitutionnelle sur une question préjudicielle relative à l'application de la cotisation distincte visé à l'article 219 du C.I.R.

Circulaire 2022/C/62 du 29 juin 2022 relative à la justification des indemnités en remboursement de dépenses propres à l'employeur.

Circulaire 2022/C/96 du 26 septembre 2022 relative à la diminution des charges administratives en matière de fiches 281.50.

Quest. parl., Ch. repr., CRI, Commission des Finances 2019-2020, n° CRIV 55 COM 037 du 22 octobre 2019, n° 24, Servais Verherstraeten, pp. 46-47.

Décision anticipée n° 2022.0388 du 20 septembre 2022.

Anvers, 22 janvier 2019, n° 2017/AR/1048, www.taxwin.be.

Bruxelles, 4 juin 2019, *F.J.F.*, n° 2020/49.

C. const., 26 septembre 2019, n° 125/2019.

Anvers, 2 février 2021, n° 2019/AR/1547.

Bruxelles, 4 mars 2021, n° 2015/AF/386, www.monkey.be.

Civ. Bruges, 6 septembre 2021, n° 20/795/A.

Civ. Liège, 6 septembre 2021, n^{os} 18/1109/A – 18/5160/A.

C. const., 2 décembre 2021, n° 176/2021.

Civ. Anvers, 28 février 2022, n° 20/2236/A.

Liège, 4 mars 2022, n° 2021/RG/59.

Anvers, 24 mai 2022, n° 2021/AR/442.

Anvers, 23 mai 2023, n° 2021/AR/1986.

J. Van Dyck, « Le délai de deux ans et six mois n'est pas un critère pertinent », *Le Fiscologue*, n° 1626, 4 octobre 2019, p. 6.

L. Kell, *Cour. fisc.*, n° 2019/16.

B. Zdravkov, « Plus de cotisation sur commissions secrètes si le bénéficiaire a été effectivement imposé », *Act. fisc.*, n° 2020/05.

C. Buysse, « Sur quoi "l'identification univoque" doit-elle porter ? », *Le Fiscologue*, n° 1714, 17 septembre 2021, p. 3.

C. Buysse, « La "possibilité" de taxation ne suffit pas pour échapper à la cotisation spéciale », *Le Fiscologue*, n° 1726, 10 décembre 2021, p. 11.

B. Zdravkov, « Pour éviter la cotisation sur commissions secrètes, la simple possibilité d'imposer le bénéficiaire ne suffit pas toujours », *Act. fisc.*, n° 2022/4, pp. 1-6.

K. Janssens, « Commissions secrètes : d'après le ministre, les bénéfices dissimulés doivent quand même être repris en dépenses non admises », *Act. fisc.*, n° 2022/22.

J. Van Dyck, « Indemnité forfaitaire non mentionnée sur la fiche : pas de cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1771, 16 décembre 2022, p. 9.

C. Buysse, « Factures irrégulières pour achat de marchandises : cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, p. 12.

A ≡ Généralités – rappel

Le régime de la cotisation distincte pour commissions secrètes a été considérablement remanié par la loi-programme du 19 décembre 2014[437] en vue de lui conférer un caractère indemnitaire : la cotisation vise uniquement à réparer le préjudice causé à l'État par la perte de recettes. Le législateur a estimé que lorsque le bénéficiaire est une personne morale, le préjudice subi par le Trésor, que la cotisation distincte vise à indemniser, est moindre que lorsque le bénéficiaire est une personne physique vu le différentiel entre les taux d'imposition applicables. Ainsi, le taux de la cotisation distincte est de 100 % lorsque le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de toute nature et revenus est une personne physique. Ce taux est réduit à 50 % lorsque l'on peut démontrer que le bénéficiaire est une personne morale.

La cotisation est due par toute société résidente, en plus et indépendamment de l'ISOC, sur cinq éléments :

1° les dépenses visées à l'article 57, al. 1er, du C.I.R., à savoir :

437 *M.B.*, 29 décembre 2014.

a) commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations des conjoints aidants ;

b) rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu payées aux membres du personnel et dirigeants d'entreprise, aux anciens membres du personnel et anciens dirigeants d'entreprise ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ;

c) indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur ;

2° les avantages de toute nature visés aux articles 31, al. 2, 2°, et 32, al. 2, 2°, du C.I.R. ;

3° les revenus visés à l'article 17, § 1er, 3°, du C.I.R., en ce qui concerne les droits d'auteur et les droits voisins, et 5°[438] ;

4° les bénéfices dissimulés, autres que les réserves visées à l'article 24, al. 1er, 2° à 4°, du C.I.R., qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société et qui ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels ;

5° les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°, du C.I.R.

Pour la période sous revue, ce sont essentiellement les régimes associés aux dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés, d'une part, et aux bénéfices dissimulés, d'autre part, qui ont subi des modifications.

B ≡ Régime associé aux dépenses, avantages de toute nature ou revenus de droits d'auteur et droits voisins non justifiés

1 :: Fiches individuelles – principe et exceptions

Pour permettre, le cas échéant, un « contrôle croisé » (rémunérations et autres revenus professionnels imposables, avantages ou droits d'auteur) ou en vue de faciliter le contrôle (remboursement de frais propres à l'employeur), la société doit envoyer annuellement une fiche à chaque bénéficiaire du montant qu'elle lui a versé et, le cas échéant, du précompte qu'elle a retenu. Auparavant, un relevé récapitulatif des sommes et avantages qu'elle a attribués au cours de l'année précédente devait être établi par ailleurs. L'obligation d'introduire un relevé récapitulatif en plus des fiches individuelles a été supprimée à compter du 1er janvier 2023[439].

Les fiches 281.50 concernent les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires, des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations des conjoints aidants (art. 57, al. 1er, 1°,

438 Le régime s'applique aux revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2021 au cours d'une période imposable qui se rattache au plus tôt à l'exercice d'imposition 2022 (loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022).

439 Voy. loi du 21 décembre 2022, *M.B.*, 29 décembre 2022.

du C.I.R.). Depuis le 1er janvier 2021[440], ces fiches ne doivent plus être introduites lorsque les frais visés sont liés à des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti établi au sein de l'EEE et pour lesquels il existe une obligation légale ou réglementaire d'établir une facture ou un document en tenant lieu[441] (art. 57, al. 3, du C.I.R.[442]).

L'administration fiscale appliquait déjà une tolérance administrative selon laquelle aucune fiche 281.50 ne devait être établie si le montant total ou la valeur totale des sommes payées ou prises en charge, ou des avantages accordés, ne dépassait pas annuellement 125 euros par bénéficiaire[443]. Par la loi du 21 janvier 2022, le législateur a accordé au Roi le pouvoir de déterminer un plafond en dessous duquel l'obligation précitée d'établir des fiches 281.50 ne s'applique en aucun cas ; ce plafond ne peut pas dépasser 1 000 euros non indexé et s'applique par année et par fournisseur de biens ou prestataire de services (art. 57, al. 3, du C.I.R.[444]). Le Roi a fait usage de cette latitude : « À la fin de chaque année, les débiteurs des frais sont tenus d'introduire par voie électronique, pour chacun des bénéficiaires des revenus pour lesquels les revenus dépassent 250 euros par an et par fournisseur/prestataire [...] »[445] ; en-dessous du seuil de 250 euros, l'obligation n'est donc pas applicable. Cette nouvelle règle est déjà applicable aux revenus 2021.

Bien que les deux exceptions à l'établissement des fiches 281.50 semblent viser tant les livraisons de biens que les prestations de services, le ministre des Finances a précisé que l'obligation d'établir des fiches ne vaut que pour les prestations de services[446].

Les mesures de simplification précitées entraînent la suppression d'une obligation administrative pour un grand nombre de contribuables. Néanmoins, afin de garantir que les traitements

440 Le régime applicable avant cette date a été jugé contraire au droit européen. Dans son arrêt du 24 février 2022, *affaires jointes C-52/21 et C-53/21*, la Cour a décidé que : « L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui impose à toute société établie sur le territoire de ce premier État membre de transmettre à l'administration fiscale des relevés relatifs aux paiements en rétribution de services achetés auprès de prestataires établis dans un autre État membre, dans lequel ces derniers sont soumis à la réglementation en matière de comptabilité des entreprises ainsi qu'à l'obligation d'émettre des factures conformément à la réglementation relative à la taxe sur la valeur ajoutée, et ce sous peine d'une majoration de l'impôt des sociétés égale à 50 % ou à 100 % de la valeur de ces services, alors que, conformément à une pratique administrative, ledit premier État membre n'impose aucune obligation équivalente lorsque lesdits services sont fournis par des prestataires établis sur son territoire ». Vu que le nouveau régime s'applique pour les « avantages » attribués à partir du 1er janvier 202, cette jurisprudence n'a plus d'intérêt que pour le passé.

441 Par facture ou document en tenant lieu, on vise non seulement une facture conformément à la réglementation applicable en matière de TVA, mais également une note de crédit, une facture simplifiée visée à l'article 13 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 92 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA, dans les cas où elle est autorisée, et le document particulier visé à l'article 53, § 3 du Code de la TVA, s'il s'agit de la livraison d'un bien ou d'un service à l'intérieur d'une unité TVA belge. *A contrario*, les reçus et autres documents analogues ne sont pas valables (voy. circulaire 2022/C/96 du 26 septembre 2022 relative à la diminution des charges administratives en matière de fiches 281.50, n° 9).

442 Loi du 21 janvier 2022, *M.B.*, 28 janvier 2022.

443 Voy. circulaire 2022/C/96, n° 10.

444 Loi du 21 janvier 2022, *M.B.*, 28 janvier 2022.

445 Arrêté royal d'exécution de l'article 57, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 92 du 10 avril 2022, *M.B.*, 26 avril 2022.

446 Dans le même sens, la cour d'appel d'Anvers a annulé une cotisation relative à des factures irrégulières pour achat de marchandises. Voy. Anvers, 23 mai 2023, commenté par C. Buysse, « Factures irrégulières pour achat de marchandises : cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, p. 12.

de données existants dans le cadre des fiches individuelles visées sont conformes au RGPD et à la libre circulation de ces données, l'article 57, alinéa 5, du C.I.R. précise que le traitement de données est nécessaire en vue de l'accomplissement d'une mission d'intérêt public et que le but de ce traitement de données est compatible avec les finalités qui déterminent les compétences fiscales visées dans le C.I.R.[447].

Les droits d'auteur et les droits voisins doivent désormais obligatoirement[448] être renseignés sur les fiches *ad hoc* (fiches 281.45) sous peine de rendre la cotisation spéciale sur commissions secrètes exigible. Ce nouveau régime concerne les revenus payés ou attribués à partir du 1er janvier 2021 au cours d'une période imposable qui se rattache au plus tôt à l'exercice d'imposition 2022.

Jusqu'à l'année de revenus 2021, seules les *indemnités forfaitaires* qui ne sont pas déterminées d'après des normes sérieuses devaient être justifiés sur ces fiches en mentionnant le montant. Pour les autres remboursements de dépenses propres à l'employeur (sur la base de pièces justificatives ou de manière forfaitaire sur la base de normes sérieuses), il n'était pas nécessaire de mentionner le montant sur les fiches 281.10 et 281.20, il suffisait d'indiquer ou de cocher « OUI » dans la rubrique appropriée. À partir de l'année de revenus 2022, ces indemnités doivent être reprises au cadre « renseignements divers » des fiches 281.10 et 281.20 dans les trois catégories suivantes : « indemnités forfaitaires sur la base de normes sérieuses » ; « indemnités forfaitaires en absence de normes sérieuses » ; « indemnités sur base de justificatifs ». Pour chacune de ces catégories, le montant effectivement remboursé doit être mentionné[449]. Comme le souligne J. Van Dyck, le SDA n'est apparemment pas sur la même longueur d'onde : dans différentes de ses décisions concernant des indemnités « forfaitaires » pour frais, il a admis que la mention « oui-normes sérieuses » était suffisante pour des indemnités fixées sur la base de critères sérieux et concordants[450].

En vertu de la loi, les dépenses, avantages et revenus évoqués ci-avant qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles dans les formes et délais déterminés par le Roi doivent être soumis à une cotisation distincte sur commissions secrètes. Dans un arrêt du 15 juin 2022, la cour d'appel de Mons a toutefois estimé que la cotisation ne pouvait pas s'appliquer lorsqu'une indemnité forfaitaire payée au titre de remboursement de frais propres à l'employeur n'avait pas été mentionnée sur la fiche *ad hoc*. Selon la cour, il n'y a en effet pas lieu d'appliquer la cotisation dès lors que l'indemnité est en principe exonérée d'impôt et que l'absence de mention des indemnités sur les fiches *ad hoc* n'entraîne pas de perte d'impôt pour le Trésor. Comme le soulève J. Van Dyck, il aurait peut-être été plus judicieux de soulever

447 Voy. circulaire 2022/C/96, n° 14.

448 Et non plus de manière facultative. Les revenus de droits d'auteur requalifiés en revenus professionnels (art. 37 du C.I.R.) devaient quant à eux être justifiés. Désormais donc, les revenus de droits d'auteur, quelle que soit leur qualification, doivent toujours être justifiés.

449 *Ibid.*, n° 20.

450 J. Van Dyck, « Indemnité forfaitaire non mentionnée sur la fiche : pas de cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1771, 16 décembre 2022, p. 9 évoquant notamment la décision anticipée n° 2022.0388 du 20 septembre 2022, n° 10.7.

le caractère pénal de la sanction en pareille hypothèse et le pouvoir corrélatif du juge de réduire, voire de lever la sanction si celle-ci s'avère disproportionnée[451].

À compter du 1er janvier 2022, les *indemnités variables* accordées aux membres du personnel à titre de remboursement de frais propres réels à l'employeur doivent également être justifiées au moyen de fiches individuelles et, jadis, d'un état récapitulatif (art. 57, al. 2, du C.I.R.[452]). Une exception est toutefois prévue dans le cas où il s'agit d'un remboursement des sommes que le travailleur salarié ou le dirigeant a avancées et à condition qu'une facture régulière soit établie au nom de la société ou de l'employeur[453]. L'absence de mention *ad hoc* des indemnités variables n'entraîne pas l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes ; seules les dépenses visées à l'article 57, *alinéa 1er*, du C.I.R. sont concernées[454]. Outre leur rejet au titre de frais professionnels, l'on ne s'expose en principe qu'à une amende administrative[455].

---

451 J. Van Dyck, « Indemnité forfaitaire non mentionnée sur la fiche : pas de cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1771, 16 décembre 2022, p. 9.

452 Loi du 27 juin 2021, *M.B.*, 30 juin 2021.

453 Circulaire 2022/C/62 du 29 juin 2022 relative à la justification des indemnités en remboursement de dépenses propres à l'employeur, n° 24.

454 Voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2020-2021, n° 55-1993/001, p. 22.

455 Un député a posé différentes questions au ministre des Finances au sujet de ladite amende : :

1. Comment est-elle fixée ? Par fiche ne comprenant pas ces mentions, par montant non mentionné ou selon une autre méthode ?
2. Qu'en est-il du calcul du nombre d'infractions sur le plan de l'ampleur de l'amende ? Ce calcul se fait-il par fiche ne comprenant pas ces mentions, par montant non mentionné ou selon une autre méthode ?
3. Quelle est l'amende administrative si l'on constate que les indemnités de frais variables n'ont été mentionnées sur les fiches d'aucun salarié/dirigeant d'entreprise ?

   Le ministre a apporté les différents éléments de réponse suivants.

   Lorsqu'une fiche de revenus est introduite et qu'elle contient une ou plusieurs inexactitudes et/ou est incomplète sur un ou plusieurs points, elle n'a pas été introduite conformément aux prescrits de l'article 92 de l'A.R./C.I.R., qui stipule que les fiches de revenus doivent être introduites selon les modalités déterminées par le ministre des Finances ou son délégué.

   En d'autres termes, l'introduction d'une telle fiche de revenus incomplète ou inexacte constitue une infraction à cet article.

   Conformément à l'article 445, § 1er, du C.I.R., pour toute infraction aux dispositions du C.I.R. ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution une amende administrative de 50 à 1 250 euros selon la nature et la gravité de l'infraction, laquelle est déterminée en tenant compte des circonstances de fait des infractions dans chaque dossier concret peut être appliquée.

   Lorsque les infractions constatées ne sont pas dues à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt, le montant des amendes administratives est déterminé en tenant compte du rang des infractions suivant l'échelle prévue à l'article 229/1 de l'A.R./C.I.R. À cet égard, il n'est pas tenu compte des infractions antérieures lorsqu'aucune infraction n'a été sanctionnée au cours des quatre derniers exercices d'imposition précédant l'exercice d'imposition pour lequel la nouvelle infraction doit être sanctionnée. Aussi, il n'est question d'une seconde infraction ou d'une infraction subséquente que si, au moment où la nouvelle infraction a été commise, l'amende administrative qui a sanctionné l'infraction précédente a été notifiée au contrevenant. Concrètement, cela a pour conséquence que les infractions commises en même temps (par exemple, via l'introduction simultanée de plusieurs fiches de revenus incomplètes ou inexactes) occuperont le même rang pour la détermination du montant des amendes administratives.

   Ces principes s'appliquent également lorsque l'indemnité de frais variable n'a pas été mentionnée sur la fiche de tous les employés/dirigeants d'entreprise (Quest. parl., n° 1360 de M. Wouter Vermeersch du 16 février 2023, *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2022-2023, n° 55-106 du 22 mars 2023, p. 219).

2 :: Dérogations à l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes

Il existe désormais trois dérogations à l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes. La cotisation n'est pas due :

- si la société démontre que le tiers bénéficiaire a déclaré régulièrement (dans la forme et le délai) les revenus en Belgique ou « dans une déclaration analogue introduite à l'étranger »[456] ; ou
- si le tiers bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1er janvier de l'exercice d'imposition concerné[457] – car, dans ce cas, il reste encore six mois à l'administration fiscale pour imposer le bénéficiaire (voy. le délai de rectification prévu à l'article 354, al. 1er, du C.I.R.). Quant à l'identification univoque, il faut mais il suffit que le contribuable ait clairement identifié et suffisamment informé l'administration fiscale de l'identité du bénéficiaire, afin que celle-ci ait la possibilité d'enrôler l'impôt dans le chef du bénéficiaire dans les délais *ad hoc*[458] ; ou encore
- si le montant est compris dans une imposition établie *avec l'accord* du tiers bénéficiaire soumis à un impôt sur les revenus et tenu d'introduire une déclaration[459] dans son chef dans les délais d'imposition normaux ou extraordinaires[460] [461]. Dans ce dernier cas, il convient toutefois que l'imposition soit effectivement établie[462].

456 Art. 219, al. 4, du C.I.R.

457 Art. 219, al. 5, du C.I.R. Ce délai doit être calculé à partir du 1er janvier de l'exercice au cours duquel le bénéficiaire obtient l'avantage (voy. Anvers, 2 février 2021, n° 2019/AR/1547 : « *De termijn van twee jaar en 6 maanden dient niet berekend te worden vanaf 1 januari van het aanslagjaar waaraan de bijzondere aanslag in hoofde van de vennootschap concreet verbonden is, maar wel vanaf 1 januari van het te dezen verschillend aanslagjaar waaraan het verkrijgen van het voordeel in hoofde van de genieter verbonden is* »).

458 Cass., 21 mai 2021, R.G. n° F.19.0157.N. La Cour de cassation a précisé que « il ne résulte pas de cette disposition légale qu'une identification non équivoque du bénéficiaire exige par ailleurs qu'il soit établi de manière indubitable, dans un délai de deux ans et six mois, que le montant des dépenses comptabilisées comme frais professionnels par l'entreprise octroyant les avantages ou indemnités correspond au montant effectivement versé au bénéficiaire ». Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Sur quoi "l'identification univoque" doit-elle porter ? », *Le Fiscologue*, n° 1714, 17 septembre 2021, p. 3.

459 Visé à l'article 305, al. 1er, du C.I.R.

460 Visés aux articles 354, al. 1er et 2, et 358 du C.I.R. Cette modification légale fait suite à C. const., 26 septembre 2019, n° 125/2019. Pour un commentaire, voy. notamment J. Van Dyck, « Le délai de deux ans et six mois n'est pas un critère pertinent », *Le Fiscologue*, n° 1626, 4 octobre 2019, p. 6 ; B. Zdravkov, « Plus de cotisation sur commissions secrètes si le bénéficiaire a été effectivement imposé », *Act. fisc.*, n° 2020/05 ; L. Kell, *Cour. fisc.*, n° 2019/16. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié que le législateur limite la non-application de la cotisation en cause aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a simplement été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois, en ne prévoyant pas la non-application pour les cas dans lesquels le bénéficiaire est identifié de manière univoque au-delà du délai de deux ans et six mois, mais a néanmoins été soumis au régime d'imposition applicable dans un des délais d'imposition légaux. Le ministre des Finances avait annoncé, d'une part, que l'administration fiscale se ralliait à la décision de la Cour constitutionnelle et, d'autre part, que l'article 219 du C.I.R. serait adapté afin de ne plus être contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution (*Rép. Parl.*, Ch. repr., n° 24, S. Verherstraeten, CRI, Commission des Finances 2019-2020, n° CRIV 55 COM 037 du 22 octobre 2019, pp. 46-47 ; Circulaire 2020/C/77 du 5 juin 2020).

461 Art. 219, al. 5, du C.I.R.

462 C. const., 2 décembre 2021, n° 176/2021. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « La "possibilité" de taxation ne suffit pas pour échapper à la cotisation spéciale », *Le Fiscologue*, n° 1726, 10 décembre 2021, p. 11 ; B. Zdravkov, « Pour

3 :: Caractère déductible ou non des dépenses non justifiées

Si la cotisation n'est pas due en vertu d'une des trois exceptions, les dépenses non justifiées peuvent être déduites, par dérogation à l'article 57, alinéa 1er, du C.I.R.[463]

Les dépenses non justifiées soumises à la cotisation distincte n'étaient pas déductibles « lorsque les conditions générales de déductibilité des frais n'étaient pas rencontrées ». Vu le flou entourant l'interprétation de ce texte, la loi a été modifiée pour établir clairement que les dépenses non justifiées soumises à la cotisation spéciale ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels ; cette loi est entrée en vigueur le 10 décembre 2022[464].

C ≡ Régime associé aux bénéfices dissimulés

1 :: Bénéfices dissimulés – principe et exceptions

La cotisation distincte vise notamment les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. La cotisation s'élève toujours à 100 % des bénéfices dissimulés. Depuis l'exercice d'imposition 2021, il n'est plus possible de réintégrer, avec à la clé une cotisation spéciale réduite à 50 %, les bénéfices dissimulés dans un exercice comptable ultérieur à celui durant lequel ils ont été réalisés[465].

Les réserves visées à l'article 24, alinéa 1er, 2° à 4°, du C.I.R. ne sont pas considérés comme des bénéfices dissimulés.

De plus, les bénéfices dissimulés ne sont soumis à la cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas la conséquence d'un rejet de frais professionnels. La prudence est toutefois de mise à la lumière de la jurisprudence. La cour d'appel de Bruxelles a en effet décidé que la cotisation distincte était applicable aux bénéfices dissimulés par des fausses factures dès lors qu'il ne s'agit pas dans ce cas d'un rejet de la déduction des dépenses à titre de frais professionnels, mais de leur inopposabilité à l'État belge en raison de leur caractère simulé[466]. Dans une autre affaire, la cour d'appel d'Anvers a confirmé l'applicabilité de la cotisation pour des factures fictives (un achat prétendu d'échafaudage pour 100 000 euros) mais, en l'espèce, la déduction du montant facturé de 100 000 euros n'avait pas été refusée en tant que frais professionnels[467]. La cour d'appel de Bruxelles a validé l'application de la cotisation distincte fondée sur le fait que des montants avaient été payés à des bénéficiaires non-identifiés (qui ont permis à la société en cause de réaliser ses chantiers) et non sur un rejet de ses charges professionnelles[468]. Notons encore que la cour d'appel d'Anvers a rejeté la qualification de

éviter la cotisation sur commissions secrètes, la simple possibilité d'imposer le bénéficiaire ne suffit pas toujours », *Act. fisc.*, n° 2022/4, pp. 1-6.

463 Art. 197, al. 2, du C.I.R.

464 Art. 197, al. 1er, du C.I.R. Voy. l'art. 46 de la loi du 20 novembre 2022 (*M.B.*, 30 novembre 2022).

465 Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *op. cit.*, art. 67,2°. Jusqu'à l'exercice d'imposition 2020, lorsque la société avait réintégré les bénéfices dissimulés dans la comptabilité avant d'avoir été informée « par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours » (art. 219, al. 2 et 4, du C.I.R., tel qu'issu de l'art. 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014), la cotisation réduite était d'application.

466 Bruxelles, 4 juin 2019, *F.J.F.*, n° 2020/49.

467 Anvers, 22 janvier 2019, n° 2017/AR/1048, www.taxwin.be.

468 Bruxelles, 4 mars 2021, n° 2015/AF/386, www.monkey.be

bénéfices dissimulés concernant des factures dont l'administration n'avait pas prouvé la fausseté. Le fait que les factures ne remplissent éventuellement pas les conditions pour être déduites en tant que frais professionnels en application de l'article 49 du C.I.R. n'a pas pour conséquence qu'un bénéfice dissimulé aurait été réalisé[469].

2 :: Dérogations à l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes ?

La loi-programme du 19 décembre 2014 n'a pas prévu de dérogation à l'application de la cotisation pour les bénéfices dissimulés.

À l'occasion d'une question préjudicielle, la Cour constitutionnelle a décidé que le fait que l'exception à l'application de la taxation distincte en cas d'identification univoque du bénéficiaire dans le délai fixé vaut uniquement pour les dépenses et les avantages de toute nature non justifiés, et non pour les bénéfices dissimulés, n'emporte pas une violation du principe d'égalité. En effet, « Les dépenses et les avantages de la première catégorie sont inscrits dans la comptabilité, mais ils n'ont pas été justifiés selon les modalités prescrites par la loi, ce qui empêche le fisc de vérifier si ces paiements ont subi le régime fiscal approprié à charge du bénéficiaire. Il n'en va pas de même pour les bénéfices dissimulés, qui n'ont pas été inscrits dans le résultat comptable de la société et ne se retrouvent donc pas parmi les éléments du patrimoine de la société, de sorte que ces revenus ne peuvent être taxés ni à l'égard de la société concernée ni, le cas échéant, à l'égard de leur bénéficiaire ». Compte tenu de ces différences, le législateur a pu raisonnablement considérer que les bénéfices soustraits de manière dissimulée au patrimoine de la société doivent, en ce qui concerne l'application de la cotisation distincte, être soumis à des règles plus strictes[470].

3 :: Caractère déductible ou non des bénéfices dissimulés

Les bénéfices dissimulés soumis à la cotisation distincte sont-ils déductibles ? La question a suscité la controverse.

Le fisc retient que les frais non déductibles ne deviennent pas subitement déductibles parce que la cotisation spéciale est imposée et que, dès lors, il faut toujours vérifier que les conditions de déductibilité sont bel et bien rencontrées dans les faits. À défaut, les dépenses ne sont pas déductibles. Il en va ainsi des salaires au noir, versés à un bénéficiaire inconnu, pour lesquels des documents justificatifs font défaut[471]. L'administration fiscale avait précisé que ce raisonnement était également d'application pour les bénéfices dissimulés, sans quoi il serait fiscalement plus avantageux de ne pas suivre les règles[472].

469 Anvers, 23 mai 2023, n° 2021/AR/1986. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Factures irrégulières pour achat de marchandises : cotisation spéciale ? », *Le Fiscologue*, n° 1797, 30 juin 2023, p. 12.

470 C. const., 4 octobre 2018, n° 123/2018, B.7.2. Pour un commentaire, voy. B. Van Vlierden et E. Vandingenen, « Aanslag geheime commissielonen doorstaat eens te meer toets aan de Grondwet », *Act. fisc.*, 2018, n° 40, pp. 1-3.

471 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2014-2015, n° 54-0672/009, p. 36 et Com.I.R., n° 219/17.

472 Circulaire 2017/C/16 du 4 avril 2017 relative au champ d'application de la cotisation distincte visée à l'art. 219, C.I.R.92, n° 219/34.

La principale objection à la position de l'administration fiscale était la lettre même de la loi, dès lors que l'article 197 du C.I.R. mentionnait uniquement les dépenses[473], alors que l'article 219 du C.I.R. fait référence à la fois à des dépenses *et* à des bénéfices dissimulés.

La jurisprudence avait condamné la pratique de l'Administration[474], jurisprudence qui avait fait réagir le ministre des Finances[475].

La loi a été modifiée pour contrer cette jurisprudence, et ainsi mettre fin à la controverse, en précisant que les bénéfices dissimulés soumis à la cotisation distincte sont également considérés comme non déductibles au titre de frais professionnels[476].

Sous-section 7
Sorties d'argent de la société vers l'actionnaire

Antoine VERMEIRE

§ 1 VVPR*bis*

Moyennant le respect des conditions de l'article 269, § 2, du C.I.R., le régime VVPR*bis* permet aux actionnaires d'une société PME de bénéficier d'un précompte mobilier réduit à 20 % sur les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable qui suit celui de l'apport effectué lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital et à 15 % pour les dividendes alloués ou attribués à partir du troisième exercice comptable qui suit celui de l'apport effectué lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital.

§ 2 VVPR*bis* – Réforme – Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses

Décisions anticipées du 21 avril 2020 n° 2020.0114 et 2020.0178.

N. Bisschop, « Anciennes SRL : réduire le capital à 1 euros pour accéder au Pr.M. réduit ? », *Le Fiscologue*, n° 1666, 28 août 2020, p. 1.

Loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 28 janvier 2022.

473 « Sans préjudice de l'application des articles 49, 53, 24°, et 198, § 1er, 10°, les dépenses non justifiées soumises à la cotisation distincte prévue à l'article 219 sont considérées comme frais professionnels ».

474 Voy. Liège, 4 mars 2022 (2021/RG/59) ; Anvers, 24 mai 2022 (2021/AR/442) ; Civ. Anvers, 28 février 2022 (20/2236/A) ; Civ. Bruges, 6 septembre 2021 (20/795/A) ; Civ. Liège, 6 septembre 2021 (18/1109/A – 18/5160/A). Voy. aussi : K. Janssens, « Commissions secrètes : d'après le ministre, les bénéfices dissimulés doivent quand même être repris en dépenses non admises », *Act. fisc.*, n° 2022/22.

475 Quest. parl., 19 mai 2022, *Q. & R.*, Ch. repr., n° 55-088, n° 1047 Vandenbroucke, pp. 186-188.

476 Art. 197, al. 1er, du C.I.R. Voy. art. 46 de la loi du 20 novembre 2022 (*M.B.*, 30 novembre 2022), entrée en vigueur le 10 décembre 2022.

J. Van Dyck, « Plus d'échappatoire pour les VVPRbis et les capitaux de pensions étrangers », *Le Fiscologue*, n° 1723, 19 novembre 2021, 1723, p. 1.

J. Van Dyck, « VVPRbis : quand évaluer le caractère préférentiel des actions ou parts ? », *Le Fiscologue*, n° 1724, 26 novembre 2021, p. 4.

J. Van Dyck, « Régime VVPRbis modifié : finalement pas de prolongation du délai d'attente », *Le Fiscologue*, n° 1729, 14 janvier 2022, p. 6.

J. Van Dyck et L. Maes, « VVPRbis : extension des apports ne donnant pas droit à l'avantage fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1733, 11 février 2022, p. 6.

Circulaire 2022/C/42 du 29 avril 2022.

J. Van Dyck, « VVPRBis : le régime transitoire encore adapté par un amendement fantôme », *Le Fiscologue*, n° 1746, 13 mai 2022, 1746, p. 4.

***Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-087, p. 124.**

J. Van Dyck, « VVPRbis : pour l'ancien capital de certaines sociétés aussi », *Le Fiscologue*, n° 1754, 12 août 2022, p. 1.

J. Van Dyck, « VVPRbis : quid pour l'ancien capital des sociétés à responsabilité limitée ? », *Le Fiscologue*, n° 1756, 2 septembre 2022, 1756, p. 5.

***Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-091, p. 227.**

X, « VVPRbis. Ancien capital d'une SC/SNC. Pas d'augmentation de capital intermédiaire », *Le Fiscologue*, n° 1765, 4 novembre 2022, p. 13.

Le régime du VVPR*bis* a été « réécrit » pour les distributions de dividendes réalisées à partir du 1er janvier 2022 par la loi du 21 janvier 2022 portant des dispositions fiscales diverses.

L'objectif principal des modifications apportées est de contrecarrer une pratique validée par le SDA suite à la suppression de la condition de capital minimum qui était exigée avant l'entrée en vigueur du CSA pour pouvoir bénéficier du régime du VVPR*bis*. Cette pratique consistait à permettre, dans le chef de sociétés qui respectaient l'ancienne condition de capital minimum sans toutefois l'avoir entièrement libéré, qu'il soit renoncé à la libération dudit capital pour, par exemple, le ramener à 1 euros, sans pour autant qu'il soit ainsi porté atteinte au bénéfice du régime du VVPR*bis* (décisions anticipées nos 2020.0114 et 2020.0178).

Une première modification apportée est la précision légale du fait que le montant devant être entièrement libéré (au moment de la distribution de dividendes VVPR*bis* – voy. *infra*) est celui qui a été souscrit au moment de l'émission des actions ou parts desquels sont issus lesdits dividendes, de sorte que toute renonciation postérieure à la libération de tout ou partie de ce capital souscrit ferait perdre l'avantage du régime VVPR*bis*. Autrement dit, ceci revient à contrecarrer la position du SDA issue des décisions anticipées précitées.

Une seconde modification, visant à atténuer l'atteinte à la sécurité juridique que représente cette remise en cause légale de décisions du SDA, met en place un régime transitoire visant à permettre aux sociétés ayant fait application de la brèche ouverte par le SDA de ne pas

définitivement perdre le régime du VVPR*bis*. Pour ce faire, les sociétés ayant décidé une dispense de libération des actions ou parts souscrites entre le 1er mai 2019 et le 15 décembre 2021, ont dû, avant le 31 décembre 2022, procéder à une augmentation de capital en numéraire ayant pour effet de porter de nouveau le montant du capital libéré en numéraire jusqu'à concurrence du montant initialement souscrit avant la dispense de libération. Le cas échéant, l'augmentation de capital pouvait ne pas être assortie de l'émission d'actions ou parts nouvelles.

Ces deux premières modifications ont été commentées dans la circulaire 2022/C/42 du 29 avril 2022 relative au taux réduit de précompte mobilier sur les dividendes des actions ou parts VVPR*bis*.

Une troisième modification vise à exclure du taux réduit les sommes qui proviennent de la distribution de réserves de liquidation visées à l'article 184*quater* ou 541 C.I.R. soumises à un taux de précompte mobilier réduit de 5 %, organisée à partir du 1er mai 2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 1:20 et 1:21 du CSA, et qui sont investies par cette personne dans une augmentation de capital d'une autre société.

Une dernière modification vise à remplacer l'interdiction générale d'actions ou parts « préférentielles » par une interdiction d'assortir les actions ou parts concernées d'un droit préférentiel en matière de participation au capital ou aux bénéfices ou en matière de répartition de l'avoir social.

Par ailleurs, le fait que la nouvelle mouture du régime du VVPR*bis* ait été rendue applicable aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2022 et non, comme ce fut le cas pour de précédentes modifications du régime, aux augmentations de capital effectuée à partir de cette date, a permis de faire rentrer dans ce régime des sociétés qui, jusque-là, en étaient exclues.

C'est ainsi que le ministre des Finances a confirmé que les sociétés qui ne devaient pas disposer d'un capital minimal sous l'ancien droit des sociétés, telles que les sociétés en commandite simple, et qui, partant, étaient exclues, dès le départ du régime du VVPR*bis* tel qu'introduit en 2013 (sauf à décider de relever leur capital au minimum en vigueur pour les SPRL de 18.550 euros), avaient désormais accès, avec leur ancien capital, au régime du VVPR*bis*, qu'elles aient d'ailleurs procédé ou non à une augmentation de capital depuis la suppression de l'exigence de capital minimal dans le régime du VVPR*bis* (*Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-087, p. 124 et *Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2021-2022, n° 55-091, p. 227).

A ≡ Moment de libération du capital

Décision anticipée n° 2019.0658 du 22 octobre 2019.

C. Buysse, « VVPRbis : Pr.M. réduit, même pour des actions libérées après des equity call », *Le Fiscologue*, n° 1648, 13 mars 2020, p. 4.

Une des conditions à respecter pour pouvoir bénéficier du régime du VVPR*bis* est que les sommes souscrites à l'occasion de l'émission des actions ou parts doivent être entièrement libérées.

Que ce soit avant ou après la réécriture du régime, le texte de loi n'indique pas quand cette libération doit intervenir.

Dans une décision anticipée n° 2019.0658, le SDA précise, en se basant sur l'exposé des motifs, que cette libération doit intervenir au plus tard au moment de l'allocation ou de l'attribution des dividendes, c'est-à-dire au moment où l'assemblée générale décide de distribuer le dividende.

B ≡ Acomptes sur dividendes et dividendes intercalaires

Circulaire 2021/C/36 du 23 avril 2021.

J. Van Dyck, « VVPRbis et acomptes sur dividendes ou dividendes intercalaires : quel Pr. M. ? », *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, p. 4.

En matière de VVPR*bis*, le ministre des Finances a précisé qu'un dividende donné peut bénéficier du régime de précompte réduit indépendamment de son mode de répartition bénéficiaire (par l'assemblée générale ou non) ou de son origine (provenir des bénéfices de l'exercice comptable en cours ou des bénéfices des exercices comptables antérieurs, qu'il s'agisse de réserves antérieures ou de résultats reportés) (Compte rendu intégral, Commission des Finances de la Chambre, 10 mai 2017, CRIV 54 COM 659).

La circulaire 2021/C/36 apporte des clarifications au sujet de la période à laquelle un dividende se rapporte en cas d'attribution ou de mise en paiement d'un acompte sur dividende ou d'un dividende intercalaire.

Un acompte sur dividende a pour finalité la distribution du bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts. Les statuts peuvent ainsi donner à l'organe d'administration le pouvoir de distribuer un tel acompte sur dividende. Si cette possibilité n'était initialement prévue que pour les SA (art. 618 du C. Soc. devenu art. 7:213 du CSA), le CSA l'a étendue aux SRL (art. 5:141 du CSA) et aux SC (art. 6:114 du CSA).

Étant donné qu'un acompte sur dividende est une avance sur le dividende distribué à la fin de l'exercice, il est compris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

Quant au dividende intercalaire, l'assemblée générale peut décider, à tout moment de l'exercice, de distribuer aux actionnaires un dividende par prélèvement sur les réserves disponibles et le bénéfice reporté, dans les limites relatives aux bénéfices distribuables sur la base des derniers comptes annuels approuvés, à l'exclusion de tout prélèvement sur les bénéfices de l'exercice en cours.

Cela étant, le dividende intercalaire est bien repris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

Autrement dit, l'acompte sur dividende et le dividende intercalaire ont une origine différente mais ils sont tous deux compris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

Prenons l'exemple d'une société constituée en novembre 2015, clôturant son premier exercice comptable le 31 décembre 2016 et dont les actions remplissent les conditions prévues à l'article 269, § 2, du C.I.R.

En cas de distribution d'un acompte sur dividende le 30 novembre 2019, ce dernier est prélevé sur le bénéfice de l'exercice comptable en cours et fait donc partie de la répartition bénéficiaire de l'exercice comptable 2019. L'acompte sur dividende sera dès lors soumis au taux de précompte mobilier de 15 % puisqu'il est attribué lors de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable (2019) après l'exercice comptable de l'apport (novembre 2015 – 31 décembre 2016).

En cas de distribution d'un dividende intercalaire le 30 novembre 2019, ce dernier est prélevé sur les réserves disponibles telles qu'elles apparaissent dans le dernier exercice clôturé, soit, en l'espèce, l'exercice comptable clôturé au 31 décembre 2018. Ce dividende intercalaire fait partie de la répartition bénéficiaire de l'exercice comptable 2019 et est soumis au taux de précompte mobilier de 15 % puisqu'il est attribué lors de la répartition bénéficiaire de 2019, le troisième exercice comptable après celui de l'apport (novembre 2015 2015 – 31 décembre 2016).

C ≡ Réduction de capital

***Q. & R.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-125, p. 180.**

X, « Régime VVPRbis. Réduction de capital », *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, p. 14.

Le ministre des Finances a été interrogé sur l'articulation entre le régime du VVPR*bis* et la règle d'imputation proportionnelle des réductions de capital de l'article 18, alinéas 2 à 7, du C.I.R. dans le chef de petites sociétés répondant aux conditions de l'article 269, § 2, du C.I.R. et souhaitant rembourser leurs apports disponibles à leurs actionnaires tout en disposant de réserves disponibles.

Pour rappel, en vertu de cette règle d'imputation proportionnelle, une réduction de capital est censée provenir du capital libéré et des sommes assimilées à du capital libéré à concurrence d'un pourcentage qui exprime le rapport entre, au numérateur, la somme du capital libéré et des sommes susvisées assimilées à du capital libéré, et, au dénominateur, la somme des réserves taxées, des réserves exonérées incorporées au capital et du montant déterminé au numérateur. Le solde de la réduction de capital est, quant à lui, censé provenir des réserves taxées et des réserves incorporées au capital.

Autrement dit, lorsqu'une société procède à une réduction de capital, la partie du remboursement qui est imputée fiscalement sur les réserves constitue un dividende sur lequel le précompte mobilier est en principe dû.

Le ministre des Finances confirme que lorsque les actions concernées entrent en considération pour le régime du VVPR*bis*, le taux réduit de précompte mobilier de 20 % ou 15 % peut être applicable à ce dividende.

D ≡ Mariage de l'actionnaire

Décision anticipée n° 2024.0299 du 21 mai 2024.

J. Van Dyck, « VVPRbis : le mariage de l'actionnaire n'entraîne pas la perte du taux réduit », *Le Fiscologue*, n° 1843, 5 juillet 2024, p. 11.

L'une des conditions pour pouvoir bénéficier du régime du VVPR*bis* est que l'actionnaire concerné doit détenir la pleine propriété des actions ou parts de façon ininterrompue depuis leur émission.

Autrement dit, le droit au taux réduit est en principe définitivement perdu dès qu'il y a transmission des actions ou parts ou démembrement. Le but du législateur était en effet que le taux réduit soit réservé aux seuls actionnaires ayant participé initialement à l'augmentation de capital.

Par exception, en ce qui concerne la condition de détention ininterrompue, il fait abstraction de la transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation.

Quant à la condition de pleine propriété, il n'est pas tenu compte de la transmission, en ligne directe ou entre conjoints, qui résulte, soit d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale (à savoir, selon l'Administration, une succession par testament ou contractuelle qui aboutit aux mêmes constats qu'une succession dévolue légalement), soit d'un partage d'ascendant (réglé par un parent) ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal survivant. À noter que la donation n'est pas visée ici.

Lorsque ces exceptions s'appliquent, les héritiers ou donataires se substituent au contribuable dans les avantages et obligations du régime du VVPR*bis*.

Enfin, la loi prévoit une autre exception à la condition de détention ininterrompue lorsque les actions ou parts font l'objet d'un échange ou d'une transmission dans le cadre de certaines opérations en neutralité d'impôt (fusions, scissions…).

Le SDA a été interrogé sur les conséquences du mariage de l'actionnaire ayant procédé à l'apport en numéraire dans le cadre du régime du VVPR*bis* sur la condition de détention ininterrompue de la pleine propriété des actions ou parts.

Les actions concernée datant d'avant mariage, le SDA estime que le mariage n'a aucune conséquence sur cette condition, indépendamment du régime matrimonial choisi.

Ainsi, si le contribuable se marie en appliquant le régime matrimonial « légal », les actifs acquis précédemment conservent la nature de « biens propres » Par conséquent, le mariage n'entraîne aucune transmission des actions en question. Tout au plus les dividendes produits par ces actions appartiennent à la communauté matrimoniale en tant que « fruits des biens propres » mais cela n'ôte rien au fait que le contribuable détient les actions en pleine propriété.

Si le contribuable opte pour le régime de la séparation de biens, les actions restent également ses biens propres pendant le mariage. Ceci vaut aussi lorsque la séparation de biens

s'assortit d'une « clause optionnelle de participation » en vertu de laquelle, lorsque le mariage prend fin, l'un des conjoints peut prétendre au patrimoine de l'autre conjoint dans une certaine mesure.

La demande n'envisage par contre pas la conséquence sur le taux réduit de la mise en œuvre effective d'une clause de participation au moment où le mariage cesse d'exister dès lors que les actions ou parts changeraient effectivement de propriétaire, en passant d'un conjoint à l'autre.

§ 3 Article 537 du C.I.R. dit régime de liquidation interne

En 2014, le taux de précompte mobilier sur les bonis de liquidation est passé de 10 % à 25 % (entre-temps 30 %). Pour empêcher la liquidation anticipée des sociétés suite à cette mesure, le législateur a introduit une mesure transitoire à l'article 537 du C.I.R.

Ce régime dit de « liquidation interne » met ainsi en place un taux de précompte mobilier réduit à 10 % pour les dividendes qui correspondent à la diminution des réserves taxées telles qu'elles ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014.

A ≡ Réserve légale

Cass., 28 avril 2023, R.G. n° F.21.0040.N.

L'application du régime de l'article 537 du C.I.R. supposait qu'une « photo » des réserves taxées soit prise au plus tard le 31 mars 2023. La jurisprudence fut partagée sur le fait de savoir si la réserve légale pouvait également figurer sur la photo.

Selon certains, la photo ne pouvait reprendre que les réserves taxées dont l'assemblée générale pouvait disposer librement, un avis qui fut partagé par l'Administration fin 2013. La réserve légale n'en faisait donc pas partie selon ce point de vue.

Pour d'autres, les réserves légales pouvaient aussi figurer sur la photo, celle-ci servant uniquement à connaître le montant maximal distribuable sous le régime transitoire et non à déterminer les réserves d'où les dividendes pouvaient effectivement provenir.

La jurisprudence fut, elle aussi, partagée sur cette question tranchée comme suit par la Cour de cassation : la réserve légale ne peut, en vertu du droit des sociétés, être réduite en vue d'une distribution de dividendes et elle ne peut donc pas figurer sur la photo.

B ≡ Réduction de capital préalable

Cass., 16 juin 2023, R.G. n° F.21.0022.N.

C. Buysse, « Liquidation interne : une réduction de capital préalable n'était pas permise », *Le Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p. 12.

Cass., 26 octobre 2023, R.G. n° F.21.0129.N.

S. Van Crombrugge, « Liquidation interne : une réduction de capital préalable constitue un abus », *Le Fiscologue*, n° 1828, 15 mars 2024, p. 11.

En pratique, des sociétés qui envisageaient d'incorporer leurs réserves taxées à leur capital moyennant application du régime de liquidation interne ont estimé n'avoir plus la nécessité de conserver leur capital précédemment constitué en sus du capital formé en application de l'article 537 du C.I.R. C'est ainsi qu'elles ont opté pour la combinaison de l'article 537 du C.I.R. (une distribution de dividende suivie d'une augmentation de capital) avec une réduction de capital.

L'Administration s'est opposée à cette pratique en invoquant dans un premier temps la disposition générale anti-abus de l'article 344 du C.I.R. Elle estime en effet que la combinaison du régime transitoire avec une réduction de capital viole l'objectif de l'article 537 du C.I.R. qui, d'après elle, consiste à stimuler une augmentation durable des fonds propres de la société. Si l'Administration a souvent été suivie dans ce raisonnement en première instance (ex : Civ. Bruges, 7 janvier 2019, n° 17/2215/A ; Civ. Anvers, 5 juin 2019, 18/161/A et Civ. Nivelles, 24 février 2020, n° 17/2340/A), trois arrêts des cours d'appel de Gand (Gand, 8 septembre 2020, n° 2019/AR/820, qui a fait l'objet de l'arrêt de cassation du 16 juin 2023), d'Anvers (23 mars 2021, n° 2019/AR/1927) et Liège (14 septembre 2022, n° 2021/RG/2020) ont estimé que l'objectif supposé frustré de création supplémentaire de capital ne ressort ni de la loi, ni des travaux préparatoires, ce qui exclut l'existence d'un abus fiscal.

Dans l'affaire ayant mené à l'arrêt de cassation du 16 juin 2023, une société décide d'attribuer un dividende en application de l'article 537 du C.I.R. Cette distribution est suivie d'une réduction de capital décidée par assemblée générale extraordinaire du 27 juin 2014 à 11h30. Une demi-heure plus tard, une nouvelle AG extraordinaire décide d'augmenter le capital social de la société à concurrence du dividende net distribué conformément à l'article 537 du C.I.R. Après validation de cette façon de faire par la cour d'appel de Gand, l'Administration introduit un pourvoi axé non plus sur l'abus fiscal mais sur l'utilisation du mot « immédiat » dans le texte de loi.

Selon la Cour de cassation, la condition qui exige qu'au moins le montant reçu soit « immédiatement » incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant la dernière période imposable qui se clôture avant le 1er octobre 2014 implique que le capital à majorer est celui qui est présent à la date de la décision de distribution de dividendes. La condition d'incorporation immédiate n'est dès lors pas remplie lorsqu'il est procédé à une réduction de capital entre le moment de la décision de distribution de dividendes par réduction des réserves imposées et d'incorporation de ces dividendes dans le capital de la société et l'incorporation effective des dividendes dans le capital.

La Cour de cassation casse ainsi l'arrêt de la cour d'appel de Gand en estimant qu'une réduction de capital préalablement à l'incorporation au capital constitue une violation non pas tant des objectifs de l'article 537 du C.I.R. (et donc un abus fiscal) mais bien une violation des

conditions-mêmes d'application de l'article 537 du C.I.R., ce qui entraîne la non-application de cet article en l'absence d'augmentation réelle du capital de la société.

Cet arrêt rend ainsi obsolète l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 28 février 2023 (n° 2019/AR/1927) qui estimait que, pour que la condition d'immédiateté de l'article 537 du C.I.R. soit remplie, la loi n'exigeait pas qu'aucun autre acte juridique (ex : une réduction de capital) ne soit posé entre la décision de versement du dividende et l'apport au capital de ce dividende.

À noter que cet arrêt du 16 juin 2023 ne peut produire d'effets que dans le cas où la combinaison de la réduction de capital et de l'application de l'article 537 du C.I.R. a été mise en place de manière à ce que la réduction de capital se situe entre le moment de la distribution et le moment de l'augmentation de capital. À l'inverse, cet arrêt ne concerne pas les cas dans lesquels la réduction de capital se situe avant l'application de l'article 537 du C.I.R.

Dans ce dernier cas, la Cour de cassation a décidé dans un arrêt du 26 octobre 2023 (n° F.21.0129.N) qu'il était alors question d'un abus fiscal en ce qu'il ressort du texte même de l'article 537 du C.I.R. que le législateur n'a voulu accorder l'avantage du taux réduit de l'impôt des personnes physiques et du précompte mobilier qu'à la condition que les dividendes prélevés sur les réserves taxées auxquels s'applique le taux réduit soient utilisés pour une augmentation de capital qui renforce le capital de la société, au moins pendant un certain temps. La mise en œuvre d'une réduction de capital juste avant la distribution de dividendes et l'augmentation de capital avec application de l'article 537 du C.I.R. porte ainsi atteinte à l'objectif de cette disposition légale.

§ 4 Réserve de liquidation

En vertu des articles 184*quater* et 219*quater* du C.I.R., une société PME peut porter tout ou partie de son bénéfice comptable (après impôt) dans une « réserve de liquidation », moyennant le paiement d'une cotisation spéciale de 10 %.

Si la réserve est conservée pendant moins de cinq ans, les dividendes imputés sur la réserve de liquidation seront soumis à un précompte mobilier de 20 % (ou 17 %, selon la date à laquelle la réserve de liquidation a été constituée). Si, par contre, la réserve est conservée pendant au moins cinq ans, ces dividendes pourront bénéficier d'un précompte mobilier réduit à 5 % (art. 269, § 1er, 8°, du C.I.R.).

Enfin, si la réserve est conservée jusqu'à la dissolution de la société, le boni de liquidation imputé sur cette réserve ne sera pas considéré comme un revenu mobilier imposable à l'impôt des personnes physiques (art. 21, al. 1, 11°, du C.I.R.) et, partant, n'y sera pas soumis à précompte mobilier.

A ≡ Calcul du délai d'attente de 5 ans

Décision anticipée n° 2021.0429 du 13 juillet 2021.

X, « Réserve de liquidation. Taux réduit du Pr.M. Calul du délai de conservation de 5 ans », *Le Fiscologue*, n° 1714, 17 septembre 2021, p. 14.

En vertu de l'article 269, § 1er, 8°, du C.I.R., le délai de conservation de la réserve de liquidation pendant une période d'au moins cinq ans afin de bénéficier d'un taux de précompte mobilier réduit de 5 % court à compter du dernier jour de la période imposable au titre de laquelle la réserve de liquidation a été constituée.

Dans la décision anticipée n° 2021.0429, le SDA souligne que le législateur a ainsi fait référence à une période d'au moins cinq ans et non à au moins cinq périodes imposables ou exercices comptables, de sorte qu'il y a lieu de considérer que ce délai de cinq ans doit se calculer de date à date, indépendamment d'une modification de l'exercice comptable au cours de ce délai.

À titre d'exemple, pour une réserve de liquidation constituée par une société au 31 mars N et ayant un exercice comptable allant du 1er avril N-1 au 31 mars N, le délai de cinq ans se termine après le 30 mars N+5.

B ≡ Avance sur bonis de liquidation

Décision anticipée n° 2020.1027 du 16 juin 2020.

M. De Munter, « Avance sur bonis de liquidation suite à une dissolution : (parfois) sans Pr. M. », *Le Fiscologue*, n° 1676, 6 novembre 2020, p. 9.

En cas de distribution de la réserve de liquidation au moment de la dissolution de la société, cette distribution est exonérée de précompte mobilier et ce, même si cette dissolution a lieu dans les cinq ans qui suivent la constitution de la réserve de liquidation.

En pratique, cette dissolution peut être précédée par une période de liquidation durant laquelle la répartition de l'actif net peut être réalisée en plusieurs étapes, avec plusieurs avances sur l'actif net attribuées durant cette période.

Dans la décision anticipée n° 2020.1027, le SDA a confirmé que la distribution d'un boni de liquidation sous la forme d'une avance, et donc avant que la liquidation ne soit clôturée définitivement, peut également se faire en exonération de précompte mobilier. Il précise par ailleurs que, dans le cas qui lui est soumis, il ne peut être question d'abus fiscal car le fait qu'il ne pouvait être procédé à la clôture immédiate de la liquidation se justifiait par des motifs autres que fiscaux, à savoir des conventions en cours.

C ≡ Actionnariat mixte

Décision anticipée n° 2021.0601 du 17 août 2021 et n° 2021.0602 du 24 août 2021.

J. Van Dyck, « Réserve de liquidation : une solution en cas d'actionnariat mixte », *Le Fiscologue*, n° 1717, 8 octobre 2021, p. 5.

T. Vandeweyver et L. Wetsels, « Moduler les droits aux bénéfices d'actions : pièges fiscaux et opportunités », *Act. fisc.*, n° 2021/38.

Si le régime de la réserve de liquidation se révèle avantageux pour les actionnaires-personnes physiques, il n'en est pas de même pour les actionnaires-sociétés.

En effet, si l'actionnaire-société est une société résidente détentrice d'une participation d'au moins 10 % pendant au moins 1 an, elle bénéficiera d'une renonciation à la retenue de précompte mobilier ainsi que d'une exonération à 100 % du dividende reçu en vertu du régime RDT. Si, par contre, elle ne détenait pas une telle participation, le dividende sera soumis à précompte mobilier ainsi qu'au taux ordinaire de l'ISOC, avec la possibilité d'imputer le précompte mobilier retenu sur l'ISOC. Autrement dit, dans un cas comme dans l'autre, la cotisation distincte de 10 % aura été payée inutilement.

Une solution pour résoudre ce problème en présence d'un actionnariat « mixte » consiste à créer des classes d'actions de sorte à attribuer les prélèvements sur la réserve de liquidation par priorité aux actionnaires-personnes physiques, tandis que les versements aux actionnaires-sociétés seraient puisés dans les autres réserves.

Dans son rapport annuel de 2016, le SDA avait refusé une telle attribution asymétrique en soulignant sa motivation uniquement fiscale, d'autant qu'une telle distinction entre actionnaires n'était pas prévue dans les statuts (ce qui, dans le chef d'une SPRL, aurait en tout état de cause violé l'ancien C. Soc.).

Dans la décision 2021.0601, la même question a été soumise au SDA en précisant, cette fois, que les statuts de la société prévoiraient une différence de traitement des actionnaires, avec des actions A détenues par des personnes physiques et des actions B détenues par des personnes morales. Chaque action, qu'il s'agisse d'une action A ou B, donnerait droit à un montant égal de dividendes, mais les dividendes qui sont attribués à des actions A seraient puisés en priorité, dans la mesure de leur disponibilité, dans les réserves de liquidation de la société, tandis que les dividendes attribués à des actions B seraient puisés en priorité, dans la mesure de leur disponibilité, dans les réserves ordinaires de la société.

Cette fois, le SDA valide la solution proposée en estimant que la modification statutaire se justifie par des motifs autres que fiscaux, de sorte que l'article 344 du C.I.R. ne trouve pas à s'appliquer.

Ces motifs autres que fiscaux sont, tout d'abord, le fait que le contribuable a recours aux possibilités qu'offre le nouveau CSA. En effet, là où il n'était pas possible pour une SPRL de créer des classes d'actions avec des droits aux bénéfices différents en vertu de l'ancien C. Soc., le CSA prévoit maintenant cette possibilité pour la SRL. De plus, le régime statutaire proposé a pour avantage économique de simplifier l'entrée éventuelle de nouveaux actionnaires aux qualités différentes (personnes physiques par rapport aux personnes morales) dans l'actionnariat de la société, plus particulièrement en présence de réserves de liquidation.

D ≡ Abus fiscal

Rapport annuel 2021 du SDA, p. 40.

C. Buysse, « D'autres décisions négatives : crypto-monnaies, options sur actions, etc. », *Le Fiscologue*, n° 1779, 17 février 2023, p. 6.

Dans son rapport annuel 2021, le SDA a indiqué, en ce qui concerne la distribution d'une réserve de liquidation lors de la dissolution d'une société, qu'il peut y avoir un abus fiscal

lorsqu'une société est liquidée alors que ses activités sont poursuivies dans le cadre d'une nouvelle société. En effet, dans ce cas, le SDA estime que l'opération se justifie à titre principal par la volonté de bénéficier de manière prématurée du versement de la réserve de liquidation.

Sous-section 8
Nouveautés en lien avec les groupes multinationaux

Aymeric NOLLET

§ 1 Nouveau régime CFC : changement de modèle

Un premier régime relatif aux « sociétés étrangères contrôlées (SEC) », en anglais « *Controlled Foreign Companies* (CFC) », avait été introduit par la loi du 25 décembre 2017[477], à l'article 185/2 C.I.R., dans le cadre de la transposition de la directive *Anti-Tax Avoidance* (« ATAD ») du 12 juillet 2016[478]. Le principe d'une règle « CFC » est d'imposer une société résidente sur une partie des bénéfices réalisés par une autre société qu'elle contrôle à un certain degré et qui est établie à l'étranger (en général dans un pays où celle-ci est plus faiblement taxée), alors même que ces revenus ne lui ont pas été distribués.

Cette directive prescrivait (en ses articles 7 et 8) aux États membres d'intégrer dans leur droit fiscal interne une telle règle « CFC », en leur ouvrant une alternative entre deux approches différentes pour intégrer les revenus d'une CFC dans la base imposable du contribuable :

- dans la *première approche*, dite « catégorielle » (modèle A), un ensemble de revenus « passifs » bien définis (dividendes, intérêts, etc.) de la CFC est imposable dans le chef de la société qui la contrôle, sauf (notamment) si la CFC dispose d'une substance économique suffisante ;
- dans la *seconde approche*, dite « transactionnelle » (modèle B), les revenus de la CFC ne sont imposables au niveau de la société qui la contrôle que si ces revenus ont été détournés de la société résidente vers la CFC dans le cadre de montages considérés comme « non authentiques ».

En 2017, c'est cette seconde approche qui avait été retenue par le législateur belge[479], estimant à l'époque que celle-ci serait plus précise et plus proportionnée pour éviter des problèmes de doubles impositions. Ce modèle B se superposait cependant aux règles applicables en matière de prix de transfert auxquelles une correction est apportée lorsque la société étrangère ou l'établissement stable visé par les règles CFC n'occupait pas les fonctions-clés

477 Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.* 29 décembre 2017.

478 Dir. 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L. 193.

479 Voy., sur ce premier régime « CFC », notamment : G. Galea et S. Massaro, « La mesure belge visant les CFC : description et commentaires », *R.G.F.C.P.*, 2019/1, pp. 4-16.

des actifs générant des bénéfices dont elle/il était sur papier le propriétaire. Avec cette superposition, la règle CFC initialement adoptée en droit belge offrait en pratique peu de valeur ajoutée et n'a d'ailleurs quasiment jamais été appliquée.

En 2023, le législateur voulait alors passer à la vitesse supérieure dans sa lutte contre l'évasion fiscale. C'est ainsi que la loi-programme du 22 décembre 2023[480] est venue remplacer les règles relatives au modèle B de la directive par des règles relatives au modèle A (qui sont entrées en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2024), de sorte que désormais, lorsque les conditions *ad hoc* du régime sont réunies, la société contribuable belge sera imposable sur les revenus passifs non distribués de la CFC[481].

Parmi les conditions d'application de ce nouveau régime, qui sont reprises à l'article 185/2, § 3, du C.I.R., pour l'identification d'une CFC, il y a toujours :

- une condition de *contrôle ou participation*, qui veut que le contribuable (société résidente) détienne dans la société étrangère la majorité des droits de vote se rattachant au total des actions ou parts ou une participation d'au moins 50 % du capital (contrôle *juridique*), ou encore ait droit à au moins 50 % des bénéfices (contrôle *économique*) ;
- une condition de (faible) *taxation*, qui veut que la société étrangère contrôlée ne soit pas soumise à un impôt sur les revenus dans le pays où elle est établie ou y soit soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de la moitié de l'ISOC qui serait dû si elle était établie en Belgique.

Pour la condition de contrôle ou de participation, l'évaluation des seuils en question doit intervenir à la fin de la période imposable, et elle doit désormais tenir compte de la participation ou du contrôle indirect via des « entités associées » de la société belge. Cette notion vise, d'après l'article 185/2, § 3, al. 5, du C.I.R., une personne physique, une personne morale ou une entité sans personnalité juridique qui soit (i) détient (directement ou indirectement) la société belge, soit (ii) est détenue par la société belge, ou soit (iii) est détenue par une autre personne qui détient elle-même la société belge, dans chacun des trois cas (mère, filiale ou sœur) à hauteur d'au moins 25 % des droits de vote, du capital ou des droits de distribution des bénéfices. À cet égard, aussi étrange que cela puisse paraître d'un point de vue mathématique, et bien que rien n'ait été précisé en ce sens ni dans le texte de loi ni dans les travaux préparatoires, la notice explicative du formulaire de déclaration ISOC[482]pour l'exercice 2024 précise que « pour déterminer le pourcentage de participation il est tenu compte de l'entièreté de la participation qu'une entité associée [...] détient dans une société faiblement imposée », étant ajouté par ailleurs que cette même condition de participation « ne peut être remplie que si le contribuable lui-même possède au moins une action de la société

480 Art. 21 à 32 de la loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

481 Voy., sur ce nouveau régime « CFC », notamment : W. Willems, « CFC : la Belgique passe de l'approche transactionnelle à l'approche par entités », *Le Fiscologue*, n° 1814, 1er décembre 2023, pp. 7 et s. ; H. Vanhulle, « CFC-regime wordt uitgebreid », *Fisc. Act.*, n° 2023/40 ; C. Buysse, « CFC, taxe Caïman, démolition et reconstruction, etc. : la loi publiée », *Le Fiscologue*, n° 1820, 19 janvier 2024, p. 1 ; S. Garroy, A. Vermeire et M. Cajot, « Actualités 2023 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique en 2023*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 209-211.

482 https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-declaration-isoc-explications-2024.pdf.

étrangère ». Il faut donc comprendre qu'on ne proratise pas la participation détenue par une entité associée dans la société étrangère éventuelle CFC selon la participation de la société contribuable dans l'entité associée (qui pourrait être tout à fait minoritaire, pourvu qu'elle atteigne au moins 25 %), mais qu'il faudrait en toute hypothèse que la société contribuable détienne elle-même au moins une action dans la société étrangère. L'exemple suivant est ainsi donné dans la même notice explicative :

> *La société belge A détient une participation directe de 10 % dans la société étrangère B (faiblement imposée) et une participation de 40 % dans la société C. Cette dernière détient une participation directe de 42 % dans la société B. Pour déterminer le pourcentage de participation en vue d'apprécier la condition de participation, l'entièreté de la participation de la société C dans la société B est prise en compte, soit 42 %. Les sociétés A et C sont des entités associées qui détiennent ensemble une participation de 52 % dans la société B.*

Quant à la condition de taxation, elle implique donc de comparer l'impôt effectif auquel la société étrangère en question est soumise dans son État de résidence avec l'impôt hypothétique dont elle aurait été redevable en Belgique si elle y avait été résidente fiscale en vertu des règles de l'impôt des sociétés belge, et de voir si l'impôt effectif payé par cette filiale est inférieur à la moitié de l'impôt hypothétique belge. Désormais, il a ajouté une présomption réfragable que ce critère de taxation est rempli pour les sociétés établies dans des pays figurant sur la liste de l'UE des « paradis fiscaux/pays non coopératifs » ou sur la liste visée à l'article 307 du C.I.R. des « États à fiscalité inexistante ou peu élevée ». En pareil cas, s'opère un renversement de la charge de la preuve sur les épaules du contribuable, qui doit alors établir que l'impôt effectif de la filiale à l'étranger est bien au moins égal à la moitié de l'impôt belge hypothétique dont celle-ci aurait été passible si elle avait résidente belge (un peu comme dans les nouveaux articles 54 et 344, § 2, du C.I.R., tels que réécrits par la même loi du 22 décembre 2023, *cf. supra*).

En présence d'une filiale étrangère réunissant ces conditions pour être une « CFC », la société contribuable aura toujours la possibilité d'invoquer une exception soit liée au fait que la CFC serait une « entreprise financière », soit liée à la « substance » de la CFC, s'il peut être démontré qu'elle « exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents », comme le prévoit l'article 185/1, § 4, al. 1, 1er tiret, du C.I.R. Par « activité économique », il faut entendre, d'après l'alinéa 2 du même article, *l'offre de biens ou services sur un marché déterminé* », tandis que l'exposé des motifs du projet de loi précise que « la prestation de services pour des parties d'un groupe multinational ne peut être considérée comme une activité économique si ces services ne sont pas offerts aux conditions du marché ». Quant à sa qualification comme « substantielle », le même exposé des motifs indique qu'il faut que les revenus obtenus de cette activité soient « substantiels par rapport aux revenus totaux obtenus par la société ou l'établissement » et que « l'ensemble du personnel, de l'équipement, de biens et de locaux [soit] crédible par rapport au chiffre d'affaires et à l'activité économique qui est censée être exercée »[483].

483 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-1924, n° 55-3697/005, pp. 18, 41 et 50.

Une fois qu'il est établi qu'il est question d'une CFC et qu'aucune exception au régime n'est applicable, il convient désormais de déterminer les « revenus passifs non distribués » de la CFC qui seront imposés dans le chef de la société belge qui la contrôle. Pour ce faire, il faut procéder en quatre étapes :

(1) déterminer le « bénéfice (à la belge) » de la CFC, en suivant les règles belges de détermination du bénéfice imposable (comme si la CFC était établie en Belgique) ;

(2) déterminer le « bénéfice non distribué » de la CFC, en multipliant le « résultat fiscal belge » par une fraction ayant au numérateur le résultat hors dividendes distribués et au dénominateur ce résultat fiscal total, y compris les dividendes distribués ;

(3) extraire-filtrer de ce montant les « revenus passifs (non distribués) » de la CFC, en multipliant le « bénéfice non distribué » par une nouvelle fraction comportant au numérateur une liste de revenus énumérés par la loi (nouvel art. 185, § 2, al. 4, du C.I.R.) comme étant « passifs » (essentiellement des revenus financiers : intérêts, redevances, dividendes, loyers…) pour autant qu'ils ne soient pas exonérés par convention ou en vertu du Code, et au dénominateur les revenus mentionnés dans les comptes annuels réalisés au cours de la période imposable, à l'exception des revenus exonérés par convention ou en vertu du Code ;

(4) proratiser ce montant de revenus finalement imposables dans le chef de la société mère belge, en multipliant ces revenus passifs par le pourcentage de contrôle le plus élevé du contribuable dans la CFC (en termes de droits de vote, capital ou bénéfices).

À noter ici qu'il semblerait, d'après les termes de la loi, qu'il ne faille prendre en considération, pour cette 4e et dernière étape, que la participation directe de la société contribuable dans la CFC, tandis que la directive parlait quant à elle de participation directe ou indirecte…

§ 2 Taxation minimale des multinationales (transposition de la directive « Pilier 2 »)

En date du 8 octobre 2021, un accord fiscal international a été conclu par 136 pays dans le Cadre inclusif de l'OCDE pour continuer de repenser et moderniser le système fiscal international, à la suite du Plan BEPS (*Base Erosion & Profit Shifting*) de l'OCDE qui avait initié le mouvement dès 2013 à partir de ce constat des pratiques d'érosion de la base imposable et de transferts de bénéfices au sein des groupes multinationaux, et qui avait débouché en 2014 et 2015 sur des rapports recommandant aux États 15 Actions pour relocaliser les bénéfices imposables là où l'activité est exercée et « où la valeur est créée ».

Cet accord conclu dans ce Cadre inclusif (appelé aussi « BEPS 2.0 ») repose sur deux piliers[484], qui sont censés répondre aux deux écueils liés, d'une part, au système de « fiscalité par

484 Voy., sur cette approche articulée autour de ces deux piliers, notamment : A. Nollet, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés » (texte issu d'une leçon publique donnée le 3 juin 2021 sur le thème imposé du « plan anti- érosion fiscale de l'OCDE et de l'UE », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

entités » ne rendant imposable une entreprise sur ses bénéfices que de façon morcelée, là où elle aurait une implantation juridique (filiale) ou une présence physique (établissement stable), et d'autre part, à la « concurrence fiscale » féroce que les États se livrent depuis plusieurs décennies sur les taux à l'impôt des sociétés :

- le *pilier 1* vise à instaurer une « fiscalité unitaire », repartant du bénéfice global des groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires annule mondial est supérieur à 20 milliards euros et qui atteignent un seuil de rentabilité de 10 %, pour répartir le pouvoir d'imposition de ce bénéfice entre les États selon une nouvelle clé de répartition, un nouveau lien- « *Nexus* », et allouer ainsi 25 % du bénéfice résiduel (excédant ce seuil de rentabilité) au pays du « consommateur », où l'entreprise réalise au moins 1 million euros de recettes (ou 250 000 euros si le PIB du pays est inférieur à 40 milliards) ;
- le *pilier 2* vise quant à lui à assurer une « imposition minimale mondiale » pour les entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires annuel global atteint 750 millions euros, avec des règles *GloBE* (*Gobal anti-Base Erosion*), qui amènent les États à adopter des mécanismes défense à l'égard de ceux qui ne pratiqueraient pas un taux effectif (*Effective Tax Rate* -ETR) de 15 %, voire à lever des impositions complémentaires sur leurs résidents quand c'est leur propre taux qui est cause…

Pour assurer la mise en œuvre uniforme du pilier 2 par tous les États membres de l'UE, ce pilier a fait l'objet d'une directive (dite « Pilier 2 » ou « GloBE ») du 14 décembre 2022[485], qui devait être transposée par les États membres pour la fin de l'année 2023, ce que la Belgique a fait par une loi du 19 décembre 2023[486]. Ce pilier 2 se concentre donc sur l'ISOC effectivement payé par les entreprises multinationales générant un chiffre d'affaires consolidé mondial d'au moins 750 millions euros, dont on attend ainsi qu'elles paient au moins 15 % d'impôt effectif sur leurs bénéfices, par juridiction.

Cet impôt minimum est obtenu par le biais de trois mesures d'imposition différentes, à savoir l'impôt national complémentaire, l'impôt complémentaire en vertu de la règle d'inclusion du revenu (« RIR ») et de l'impôt complémentaire en vertu de la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (« RBII »). Le calcul de ces différents impôts complémentaires en application des règles *GloBE* suit différentes étapes techniques (relativement identiques), qui peuvent être résumées ici comme suit[487] :

1) *Examen du champ d'application du dispositif* : En principe, les entreprises appartenant à un groupe d'entreprises multinationales (EMN) ou, dans le cas des

485 Dir. 2022/2523/UE du Conseil du 14 décembre 2022, visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales.

486 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, *M.B.* 28 décembre 2023.

487 Voy., sur toutes ces règles et les étapes de leur mise en application, notamment : R. Smet, « "Pilier 2"ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », *Le Fiscologue International*, 2022, n° 468, pp. 1-5 ; R. Smet, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Le Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s. ; D. Bettens, « De minimumbelasting voor multinationals (Pijler Twee) anno 2023 », *T.F.R.*, 2023/11, pp. 566-602 ; S. Garroy, A. Vermeire et M. Cajot, « Actualités 2023 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique en 2023*, Limal, Anthemis, 2024, pp. 267-270.

entreprises européennes, également à un groupe national, dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins 750 millions d'euros, entrent dans le champ d'application de l'impôt minimum. Les entreprises qui ne font pas partie d'un groupe d'EMN et dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins 750 millions d'euros continueront à être soumises aux règles existantes en vertu du modèle de règles de l'OCDE. Les actions BEPS antérieures ont été jugées suffisantes pour permettre à ces groupes d'atténuer les risques de transfert de bénéfices et d'évasion fiscale. Trois types d'entités sont en principe exclues du champ d'application du dispositif (organisations internationales, organisations à but non lucratif, fonds de pension ou d'investissement sous condition, etc.) avec pour conséquence, notamment, que ni les bénéfices, ni les pertes, ni les impôts payés par les entités exclues, ne sont pris en compte dans les calculs de l'impôt minimum.

2) *Détermination du bénéfice ou de la perte admissible pour chaque entité du groupe* (y compris les établissements stables) : Le point de départ de ce calcul est le résultat net de l'entité tel qu'il ressort de l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime, et ce, avant l'élimination des transactions intragroupes, avec certaines corrections sur celui-ci. Ce montant est ensuite encore ajusté, tantôt de manière obligatoire, tantôt de manière facultative, pour tenir compte des différences entre la comptabilité financière et le bénéfice imposable afin de calculer les résultats de groupe visés par l'impôt minimum (en vertu de quoi, par exemple, certains revenus de dividendes sont exclus et des paiements illégaux sont ajoutés).

3) *Calcul du montant ajusté des impôts concernés dans la juridiction* : Le terme « impôt concerné » est initialement défini de manière large pour inclure tous les impôts prélevés sur le bénéfice ou le profit d'une entité constitutive, ainsi que tous les impôts équivalents. Une série d'ajustements est ensuite apportée à cette définition large pour obtenir le montant de l'impôt ajusté pour une juridiction.

4) *Calcul du taux effectif d'imposition (ETR)* : À l'aide du calcul du bénéfice ou de la perte admissible (étape 2) et du calcul de l'impôt concerné ajusté (étape 3), l'on peut ensuite calculer le taux effectif d'imposition. Ce calcul est effectué au niveau juridictionnel par groupe d'EMN : il convient de considérer l'ensemble des impôts qui sont payés sur le bénéfice total de toutes les entités et de tous les établissements stables du groupe en question, dans la juridiction concernée. On calcule cet ETR au moyen d'une fraction dont le numérateur est l'ensemble des impôts concernés dans la juridiction et le dénominateur le bénéfice ou la perte admissible dans cette juridiction.

5) *Prélèvement de l'impôt complémentaire* : Si l'ETR est inférieur à 15 %, un *prélèvement d'impôt complémentaire* est effectué dans la 5e et dernière étape. La différence positive entre le taux minimum d'imposition de 15 % visé et ce taux effectif d'imposition dans une juridiction est appelé le *taux complémentaire* de cette juridiction. Ce taux doit ensuite être multiplié par le *bénéfice excédentaire* qui correspond au bénéfice ou à la perte admissible dans une juridiction (via l'étape 2), duquel le groupe d'EMN peut retrancher un montant de bénéfices liés à la substance. Cette exclusion

liée à la substance est vouée à permettre aux pays de soutenir les activités qui nécessitent une forte présence locale. L'importance de cette exclusion dépend de la masse salariale et des immobilisations corporelles que les entités détiennent dans la juridiction en question. Ainsi, plus cette substance est importante dans un pays, plus le prélèvement complémentaire sera réduit.

Enfin, pour déterminer l'impôt complémentaire juridictionnel, le montant ainsi obtenu est réduit du montant qui est prélevé au titre d'un impôt national complémentaire. En effet, un pays peut, avant l'application de l'impôt complémentaire en vertu de la RIR et de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, appliquer un impôt complémentaire au niveau national aux entités établies dans son territoire. Ce choix permet à l'impôt complémentaire d'être établi et perçu dans une juridiction où moins de 15 % ont été payés, plutôt que de transférer à d'autres juridictions les droits d'imposition sur les entités établies dans son territoire. L'impôt complémentaire pour chaque entité constitutive dans une juridiction est déterminé en répartissant l'impôt complémentaire juridictionnel entre les différentes entités du groupe dans cette juridiction sur la base du bénéfice ou de la perte admissible de chaque entité constitutive dans cette juridiction. Lorsqu'un montant d'impôt complémentaire juridictionnel apparaît et qu'aucun impôt national complémentaire n'a été prélevé pour le ramener à zéro, la règle de priorité prévoit l'application de l'impôt complémentaire en vertu de la RIR. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII sert de « filet de sécurité » pour la RIR lorsqu'il ne peut pas être appliqué ou lorsqu'il n'aboutit pas à une situation dans laquelle tous les impôts complémentaires sont effectivement établis. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII, contrairement à l'impôt complémentaire en vertu de la RIR, est attribué à une juridiction et non à une entité.

Nonobstant ce qui précède, un groupe d'EMN peut choisir de réduire l'impôt complémentaire juridictionnel à zéro pour une juridiction donnée si les deux conditions de l'exception dite « *de minimis* » sont remplies. La première condition implique que, pour l'année en question, le chiffre d'affaires moyen généré par les entités d'un groupe d'EMN dans une juridiction soit inférieur à 10 millions euros. La seconde condition implique que la moyenne des bénéfices ou des pertes admissibles soit inférieure à 1 million euros. Les deux moyennes sont calculées sur la base de l'année au cours de laquelle l'exception est demandée et des deux années précédentes.

Le régime de transposition belge introduit par la loi du 18 décembre 2023 a été expressément placé en marge du C.I.R. dans le souci de ne pas altérer la lisibilité de ses dispositions (mais avec pour conséquence qu'il ne pourrait donc pas être question de reprocher un « abus fiscal » au sens de l'article 344, § 1er, du C.I.R. au contribuable qui chercherait à le contourner…), et ce dispositif est entré en vigueur le 31 décembre 2023 pour être applicable aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023.

Un arrêté royal du 18 janvier 2024[488] est par ailleurs venu prévoir, compte tenu de la complexité byzantine de ce régime, que les questions relatives à l'application de ce dispositif à des situations ou opérations qui n'ont pas encore produit d'effets sur le plan fiscal ne peuvent pas être soumises au SDA mais doivent être adressées à un service dédié intitulé « Expertise Opérationnelle et Support (EOS) ».

À noter encore ici qu'il a été plus récemment prévu d'offrir aux sociétés filiales belges de groupes multinationaux concernés la possibilité de convertir leur déduction pour revenus d'innovation en un crédit d'impôt non remboursable, lequel n'entrerait pas en ligne de compte pour l'appréciation de leur taux d'imposition effectif, ce qui permet ainsi de contourner l'application par la Belgique de la règle de l'impôt complémentaire minimum national qualifié (« *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* – QDMTT ») qu'elle devrait prélever (sous peine de laisser l'État de la société mère prélever la différence) lorsqu'une telle filiale résidant en Belgique n'y est pas soumise à un taux effectif de 15 %…[489].

Sous-section 9
Réorganisation de sociétés

Jean-Michel DEGÉE

§ 1 Réduction de capital et abus fiscal : arrêt de la Cour de cassation du 25 novembre 2021

La Cour de cassation s'est prononcée dans un arrêt du 25 novembre 2021 sur l'application de la disposition générale anti-abus de l'article 344, § 1er, du C.I.R., à une réduction de capital, prise isolément, dans le régime antérieur à celui instauré par la loi du 25 décembre 2017.

Sous l'empire de ce régime, les sociétés avaient le choix d'imputer une réduction du capital social sur ses différentes composantes fiscales, et pouvaient ainsi l'imputer intégralement sur du « bon capital fiscal » remboursable sans charge fiscale, alors même qu'elles disposaient d'importantes réserves distribuables au titre de dividendes.

Ce qui avait conduit l'administration à tenter d'appliquer la disposition générale anti-abus de l'article 344, § 1er, du C.I.R. à de telles situations.

488 Arrêté du 18 janvier 2024 de l'Administrateur général de l'Administration générale de la Fiscalité désignant le service auquel sont adressées les questions relatives à l'application de la loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, *M.B.*, 24 janvier 2024. Voy. ainsi l'adresse e-mail de ce service : pillar2@minfin.fed.be. Voy. aussi à cet égard : X., « Impôt minimal pour les multinationales : où demander une décision anticipée ? », *Le Fiscologue*, n° 1822, 2 février 2024, p. 14.

489 Voy. à ce sujet not. : B. Springael, « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d'innovation en crédit d'impôt », *Le Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, pp. 8 et s.

Comme on le sait, cette disposition rend inopposable à l'administration fiscale l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération, lorsqu'elle établit qu'il y a abus fiscal, cet abus fiscal consistant dans le fait que, par cet acte juridique ou par cet ensemble d'actes juridiques, le contribuable :

- soit réalise une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du Code ou de ses arrêtés d'exécution, en-dehors du champ d'application de cette disposition ;
- soit réalise une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du Code ou de ses arrêtés d'exécution, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage[490].

Lorsque l'administration établit qu'il y a abus fiscal, « la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis de manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

L'« objectif » des dispositions fiscales est au centre de la disposition générale anti-abus. Comme la Cour constitutionnelle l'a décidé dans son arrêt du 30 octobre 2013[491] rejetant les recours en annulation contre l'article 344, § 1er, du C.I.R., dans sa nouvelle mouture, lorsque l'administration entend établir l'existence d'un abus fiscal, « elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable » (considérant B.21.2).

L'article 344, § 1er, du C.I.R. peut donc s'appliquer (i) à un acte juridique pris isolément et (ii) à un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération.

L'administration fiscale a comme on l'a dit tenté à plusieurs reprises de faire application de cette disposition à une réduction de capital prise isolément. Elle soutenait que, dans la mesure où la société disposait de réserves distribuables, le remboursement du capital libéré était constitutif d'un abus fiscal, au motif que ce remboursement serait en contradiction avec l'objectif de l'article 18, alinéa 1er, 1°, du C.I.R. qui, dans la thèse de l'administration, ne permettrait pas de réaliser une réduction de capital avec des sommes qui, d'un point de vue économique, proviendraient de bénéfices réalisés. Elle prétendait en conséquence appliquer le précompte mobilier sur le montant de la réduction de capital.

Les juridictions de fond ont largement condamné cette thèse et considéré qu'il n'y avait pas d'abus fiscal dans cette situation[492], à défaut pour l'administration de démontrer en quoi un remboursement de capital serait contraire à l'objectif de l'article 18, alinéa 1er, 1°, du C.I.R., qui laissait à l'époque précisément le choix au contribuable d'imputer une réduction de capital intégralement sur du capital libéré au sens fiscal.

490 Lorsque l'administration établit que les conditions de l'abus fiscal sont présentes, le contribuable peut faire la preuve que le choix de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus pour désactiver l'application de la disposition.

491 C. const., arrêt n° 141/2013 du 30 octobre 2013. Voy. également Cass., 26 octobre 2023, R.G. n° F.21.0129.N.

492 Voy. notamment Gand, 1er octobre 2019, *F.J.F.*, 2020/2, pp. 70-72 ; Gand, 21 juin 2022, *F.J.F.*, 2023/2, pp. 81-82.

Par un arrêt du 25 novembre 2021, la Cour de cassation a confirmé la solution retenue par les juridictions de fond. La Cour constate : « en vertu de l'article 18, alinéa 1er, 2°, du C.I.R. [...] les dividendes comprennent les remboursements totaux ou partiels de capital social, à l'exception des remboursements de capital libéré opérés en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social, conformément aux dispositions prévues dans le Code des sociétés ». Sur cette base, la Cour de cassation décide que « conformément à cette disposition légale, tout remboursement de capital libéré opéré en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social, conformément aux dispositions prévues dans le Code des sociétés, est exonéré. Le moyen, qui [...] soutient que "le remboursement de capital libéré financé ou compensé avec des bénéfices de l'exercice social ne bénéficie pas de l'exonération prévue à l'article 18, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992" repose sur un soutènement juridique inexact, partant, manque en droit ».

§ 2 Restructurations de sociétés éligibles au régime d'immunité fiscale

Depuis l'adoption de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, le droit fiscal contient une définition autonome des restructurations des sociétés.

Ce qui implique que, depuis l'entrée en vigueur de cette loi, seules les restructurations définies par le C.I.R. peuvent bénéficier du régime d'immunité organisé par ce code. Ces opérations sont, en substance, les opérations suivantes :

- les fusions, scissions, scissions partielles et opérations assimilées (parmi lesquelles la « fusion silencieuse ») ;
- les apports de branche(s) d'activité et d'universalité.

Le Code définit précisément, à l'article 2, § 1er, 6°/1 et 6°/2, les caractéristiques que ces opérations doivent présenter pour être éligibles.

L'instauration de définitions autonomes implique également que les nouvelles formes de restructurations mises en œuvre par le droit des sociétés ne sont pas automatiquement éligibles aux régimes d'immunité. Il est désormais nécessaire de les inclure dans les définitions de l'article 2, § 1er, 6°/1 et 6°/2 du Code.

C'est ainsi qu'à la suite de l'adoption en droit des sociétés de la loi du 25 mai 2023 transposant la directive européenne Mobilité (directive (UE) 2019/2121 sur les transformations, fusions et scissions transfrontalières), l'article 2, § 1er, 6°/1, du C.I.R. a été modifié pour rendre éligibles au régime d'immunité les nouvelles formes de restructurations suivantes :

- L'opération par laquelle une société transfère, par suite de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à une autre société sans que cette dernière émette des actions ou parts lorsque toutes les actions ou parts, et autres titres conférant un droit de vote émis par les sociétés absorbée et absorbante sont entre les mains d'une seule et même personne ou lorsque les

associés ou les actionnaires des sociétés qui fusionnent possèdent avant la fusion la même proportion de leurs titres et actions ou parts dans toutes les sociétés qui fusionnent (fusion simplifiée entre « sociétés sœurs » (art. 2, § 1er, 6°/1, c) 1), du C.I.R.).

- L'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une partie de son patrimoine, activement et passivement, à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou qu'elle constitue, moyennant l'attribution à ses actionnaires ou associés, de façon proportionnelle ou non, d'actions ou parts de la société ou des sociétés bénéficiaires, de la société scindée ou tant de la ou des sociétés bénéficiaires que de la société scindée et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres (art. 2, § 1er, 6°/1, g) 1) du C.I.R.).
- L'opération transfrontalière par laquelle une société transfère sans dissolution une partie de son patrimoine, activement et passivement, à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou qu'elle constitue, moyennant l'attribution à la société scindée d'actions ou parts de la société ou des sociétés bénéficiaires (art. 2, § 1er, 6°/1, g) 3), du C.I.R.).

On sera cependant très vigilant à cet égard car les définitions du C.I.R. ne recoupent pas totalement toutes les restructurations organisées par le C.S.A. Ainsi, par exemple, la fusion simplifiée entre sociétés sœurs est éligible au régime d'immunité en cas de détention directe par le même actionnaire. En revanche, l'immunité n'est pas étendue à la situation de détention indirecte, pourtant organisée par le C.S.A.

Par ailleurs, cette modification légale actuellement n'est pas suffisante pour assurer l'application intégrale du régime d'immunité. En effet, certaines modifications techniques sont encore nécessaires pour adapter le régime d'immunité aux nouvelles réorganisations visées à l'article 2, § 1er, 6°/1, du C.I.R.[493]

§ 3 Disposition anti-abus en matière de restructurations – Mise en balance des avantages fiscaux et des motifs économiques – Arrêt de la cour d'appel de Gand du 11 janvier 2022

Dans un arrêt du 11 janvier 2022[494], la cour d'appel de Gand a fait application de la disposition anti-abus en matière de restructurations de sociétés de l'article 183*bis* du C.I.R.

493 Ainsi, il conviendrait notamment à notre avis de modifier l'article 211, § 1er, 2°, du C.I.R. pour prévoir que la réduction des fonds propres de la société absorbante n'a pas lieu lorsque, en cas de fusion entre sociétés sœurs sans émission d'actions nouvelles, la société absorbante reprend les réserves immunisées de la société absorbée.

494 Gand, 11 janvier 2022, *J.D.F.*, 2023, pp. 348-366.

L'arrêt fait en outre application de plusieurs enseignements de la Cour de justice sur portée de la disposition anti-abus de la Directive fiscale fusions[495], dont l'article 183*bis* est la reproduction quasiment mot à mot.

L'article 183*bis* du C.I.R. permet à l'administration fiscale de refuser d'appliquer le régime d'immunité fiscale à une restructuration de sociétés (fusion, scission, scission partielle, apport de branche d'activité ou d'universalité) lorsqu'elle établit que l'opération a « comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales »[496].

Cette preuve n'étant pas aisée à rapporter, la disposition instaure une présomption au profit de l'administration suivant laquelle « le fait que l'opération n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, permet de présumer, sauf preuve contraire, que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ».

La cour d'appel de Gand a examiné la portée de cette présomption dans le cas d'une fusion entre deux sociétés belges dont l'une disposait d'importants excédents de déductions pour capital à risque, transférés à l'occasion de l'opération. L'administration fiscale avait refusé de donner effet au régime d'immunité de la fusion, en considérant que l'avantage fiscal était prépondérant et tombait sous le coup de la disposition anti-abus en matière de restructurations.

La question portait sur l'appréciation des « motifs économiques valables » dont se prévalait le contribuable pour justifier l'opération et contester l'application de la disposition anti-abus.

Dans son arrêt, cour d'appel de Gand rappelle que c'est à l'administration fiscale d'établir que l'opération n'est pas réalisée pour des motifs économiques valables. La poursuite d'un avantage purement fiscal ne peut à lui seul être considéré comme un motif économique valable[497]. Mais, comme le rappelle la cour d'appel de Gand, la simple constatation que l'opération a été réalisée notamment pour des motifs fiscaux n'empêche pas qu'elle puisse être réalisée pour des motifs économiques valables, à la condition que les motifs fiscaux ne soient pas prépondérants.

En l'espèce, l'administration fiscale s'était fondée sur la circonstance que la société absorbée n'avait plus d'activité et que le principal intérêt de l'opération résidait dans le transfert à l'absorbante des déficits fiscaux de l'absorbée pour considérer que la fusion n'était pas réalisée pour des motifs économiques valables.

---

495 Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.U.E.*, L 310/34, 25 novembre 2009 (dite « Directive fiscale fusions »).

496 Pour un exposé plus détaillé de la portée de la disposition anti-abus et de ses conditions d'application, voir notre étude « Disposition anti-abus spécifique et disposition anti-abus générale : le cas des restructurations de sociétés », RIP, 2022, 10-11, pp. 137 et s.

497 Suivant la Cour de justice, « La notion de motif économique valable au sens de l'article [15] de la directive doit être interprétée comme allant au-delà de la recherche d'un avantage purement fiscal, tel que la compensation horizontale des pertes » (C.J.U.E., 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28-95, pt 48.C).

De son côté, la société contribuable soutenait que l'opération se justifiait par les motifs économiques suivants : une économie de coûts, des synergies d'activités et le renforcement des fonds propres de la société absorbante.

La cour d'appel devait donc faire la balance entre les motifs économiques invoqués par le contribuable et l'avantage fiscal de l'opération, pour déterminer si ce dernier était prépondérant.

La cour d'appel relève qu'à l'occasion de la fusion, les excédents de déductions pour capital à risque de l'absorbée ont été transférés à l'absorbante ; celle-ci les a utilisés pour compenser les bénéfices imposables de ses propres activités. Au moment de la fusion, constate la Cour, la société absorbée était « dormante » et n'avait plus ni personnel ni activités. Le seul actif significatif de l'absorbée était une créance sur sa société mère.

La Cour observe qu'aucun de ces éléments n'est en soi décisif, et que l'absorption d'une société ne disposant pas d'actifs substantiels et n'exerçant pas d'activité peut néanmoins être justifiée par des motifs économiques valables.

Ce principe posé, la Cour va examiner *in concreto* les motifs économiques invoqués par le contribuable.

La Cour constate que le motif de renforcement des fonds propres de la société absorbante est un effet inhérent à toute fusion par absorption et ne peut comme tel être considéré comme décisif.

La Cour relève que le motif de synergies entre la société absorbante et la société absorbée est contredit par le fait que la société ne disposait pas d'actifs significatifs, ni de personnel, et par son absence d'activité.

L'économie de coûts administratifs est quant à elle inhérente à toute opération de fusion et n'est donc pas déterminante.

Sur la base de ces constats, la cour d'appel considère que les économies de coûts que permet la fusion – qui sont du reste inhérentes à toute opération de ce type – sont dérisoires au regard de l'avantage fiscal escompté.

La cour d'appel conclut que l'administration a fait à bon droit application de l'article 183*bis* du C.I.R. pour refuser le régime d'immunité à l'opération.

La cour d'appel de Gand fait ainsi une application des principes posés par la Cour de justice dans son arrêt du 10 novembre 2011[498], en cause *Foggia*.

498 C.J.U.E., 10 novembre 2011, aff. C-126/10, *Foggia*.

§ 4 Transfert de résidence fiscale à l'étranger – Précompte mobilier

Le transfert du siège de direction et d'administration à l'étranger d'une société résidente est, en règle, assimilée fiscalement à une liquidation de la société en vertu de l'article 210, § 1er, 4°, du C.I.R.

Il peut cependant être réalisé sous un régime d'immunité fiscale lorsque l'État où la résidence fiscale est transférée est un autre État membre de l'Union européenne. Dans cette hypothèse, aucune imposition n'intervient à l'ISOC :

(i) en ce qui concerne les éléments d'actif qui sont maintenus dans un établissement belge que la société conserve en Belgique et qui contribuent à la réalisation des résultats de cet établissement qui sont pris en compte pour la détermination de la base imposable à l'impôt des non-résidents. Ce régime d'immunité est applicable tant que les éléments d'actif sont maintenus dans l'établissement belge ; et

(ii) dans la mesure où les réserves immunisées de la société avant le transfert se retrouvent en tant que telles dans les capitaux propres de l'établissement belge de cette société.

Lorsque le transfert de résidence fiscale ne peut bénéficier du régime d'immunité et est traité fiscalement comme une liquidation, la question se pose de savoir si cette assimilation à une liquidation à l'ISOC entraîne également un dividende de liquidation (appelé « boni de liquidation ») imposable pour les actionnaires en vertu de l'article 18, alinéa 1er, 2°*ter*, du C.I.R.

Depuis de nombreuses années, le Service des Décisions anticipées en matière fiscale a confirmé que ce n'est pas le cas lorsque le transfert de résidence fiscale est réalisé en continuité juridique (c'est-à-dire sans interruption de la personnalité juridique) et comptable[499].

C'est également ce qu'a décidé le tribunal du Brabant wallon dans un jugement du 3 février 2023[500]. Suivant le tribunal, le texte de l'article 18, alinéa 1er, 2°*ter*, du C.I.R., qui définit les bonis de liquidation imposables, renvoie uniquement aux bonis de liquidation définis aux articles 208 et 209 du C.I.R., et non aux sommes assimilées conformément à l'article 210, § 1er, 4°, du C.I.R. Par ailleurs, relève le tribunal, cette dernière disposition ne concerne que l'ISOC. Le tribunal conclut qu'il ne peut y avoir de boni de liquidation imposable au titre de revenu mobilier qu'en cas de partage de l'avoir social d'une société, hypothèse étrangère au transfert de résidence fiscale.

499 Voy. notamment D.A. n° 2016.234 du 29 juin 2016 ; D.A. n° 2019.0466 du 13 août 2019 ; D.A. n° 2019.0124 du 30 avril 2019 ; D.A. n° 2021.0652 du 29 novembre 2021 ; D.A. n° 2021.0926 du 27 janvier 2022 ; D.A. n° 2022.0163 du 2 juin 2022 ; D.A. n° 2022.0425 du 8 septembre 2022.

500 Civ. Brabant wallon, 3 février 2023, *Le Fiscologue*, n° 1795, 16 juin 2023, p. 10. L'État belge a interjeté appel de cette décision.

Section 10
Les cessions d'entreprises

Julien **WARZÉE**

Sous-section 1
Cessions d'actions ou parts

§ 1 Impôt des personnes physiques

A ≡ Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » d'un patrimoine privé – Pas de violation du principe de légalité de l'impôt

Bruxelles, 21 mai 2019, R.G. n° 2014/AF/288, www.taxwin.be.

Cass., 21 mai 2021, R.G. n° F.20.0031.N et concl. av. gén. Van der Fraenen, www.juportal.be.

C. const., 24 février 2022, n° 31/2022, *F.J.F.*, 2022/7, pp. 507-508.

T. Afschrift, « La notion de gestion normale d'un patrimoine privé et le principe de légalité de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2022/6, pp. 375-393.

C. Buysse, « Le "bon père de famille" confirmé », *Le Fiscologue*, n° 1739, 25 mars 2022, p. 10.

F. Desterbeck, « Revenus divers. La gestion normale d'un patrimoine privé doit avoir une interprétation stricte », *Act. Fisc*, 2022/10, pp. 1-3.

X., « Le bon père de famille comme gardien du principe de légalité ? », *Cour. fisc.*, 2022/6, pp. 128-140.

L'article 90, 9°, premier tiret, du C.I.R. rend imposable, en tant que revenus divers, les plus-values issues des cessions d'actions ou parts qui ne s'inscrivent ni dans l'exercice d'une activité professionnelle ni dans l'exercice d'une gestion normale d'un patrimoine privé.

L'exemption qu'il prévoit au profit des revenus provenant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé, prévaut également pour les revenus divers dont il est question à l'article 90, 1°, du C.I.R., ce qui justifie d'en évoquer ici la jurisprudence.

Pendant la période étudiée, un contribuable a soulevé la question de savoir si cette notion de gestion « normale » d'un patrimoine privé, telle que comprise comme renvoyant au critère d'appréciation large du « bon père de famille », permettait ou non de considérer l'article 90, 1° du C.I.R. comme étant conforme au principe de légalité et à son exigence d'une loi fixant elle-même les éléments essentiels de l'impôt en des termes clairs, précis et non équivoques.

À la différence de la cour d'appel de Bruxelles, la Cour de cassation a, sur ce point, accepté de saisir la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle visant à évaluer la conformité de cette disposition légale avec les principes constitutionnels de légalité et d'égalité de l'impôt, dans la mesure où elle rend imposable les bénéfices ou profits recueillis en dehors d'une activité professionnelle, sauf si ces bénéfices ou profits résultent d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé.

Dans son arrêt du 24 février 2022, la Cour constitutionnelle a estimé qu'il n'y avait pas de violation des principes invoqués.

Selon elle, en effet, le principe de légalité n'empêche pas qu'un pouvoir d'appréciation soit conféré à l'administration fiscale. Ce qui importe, effectivement, c'est que le contribuable puisse savoir, à partir du libellé des dispositions législatives « et, au besoin à l'aide de leur interprétation par les juridictions », quels actes sont soumis à l'impôt.

Or, si la notion « d'opérations de gestion normale » constitue, certes, l'un des éléments déterminants pour établir si un acte donné est ou non imposable, et si le critère de la « personne prudente et raisonnable » qu'elle mobilise est, certes aussi, capable d'entraîner d'éventuelles divergences entre la pratique administrative et la jurisprudence, il n'en reste pas moins que cette notion conserve un caractère « suffisamment » précis que pour satisfaire au principe de légalité en matière fiscale.

Pour cause, selon la Cour :

- le principe de légalité de l'impôt ne va pas jusqu'à exiger de la loi fiscale qu'elle fixe des critères à ce point précis qu'ils privent l'administration et, derrière elle, le juge, de tout pouvoir d'appréciation. Il tolère, au contraire, au vu de la très grande diversité des situations à appréhender, le recours à des critères larges qui, à l'instar de celui du « bon père de famille », comportent un minimum de balises d'appréciation permettant d'en délimiter la portée dans une mesure suffisante ;
- la législation offre, par ailleurs, au contribuable des garanties suffisantes contre l'arbitraire puisque ce dernier peut à la fois (1) requérir de l'administration qu'elle lui rende une décision anticipée contraignante, tout en ayant la faculté de prendre connaissance des autres décisions anticipées qu'elle publie anonymement (2) compter sur l'obligation faite à l'administration de respecter les principes de bonne administration, et enfin (3) faire corriger, par les voies de recours disponibles, les éventuelles divergences interprétatives que connaîtrait la notion.

Comme le remarque F. Desterbeck, le même arrêt présente aussi un intérêt incident du point de vue de la charge de la preuve. En effet, la Cour constitutionnelle y présente l'exclusion des revenus provenant d'opérations de gestion normale d'un patrimoine privé comme formant une exception au principe de leur taxation, devant s'interpréter de manière stricte.

Or, contrairement à la pensée traditionnelle et aux enseignements de la doctrine administrative elle-même, une telle présentation des choses suggère que ce ne serait pas à l'administration qui entend taxer le revenu occasionnel visé par le texte, de prouver qu'il est la suite d'opérations exorbitantes de la gestion normale d'un patrimoine privé mais bien au

contribuable, qui entend voir ce revenu exonéré, de prouver qu'il est la suite d'opérations restées respectueuses du cadre d'une telle gestion.

Sans remettre en cause cette analyse de la charge de la preuve, T. Afschrift développe en son commentaire doctrinal de l'arrêt cité d'importantes critiques. Selon elle, en effet, ni la loi, ni la doctrine, ni la jurisprudence ne fournissent au contribuable les critères suffisants pour qu'il puisse déterminer, avec certitude, ce qui relève ou non de la gestion « normale » d'un patrimoine privé. Par conséquent, l'article 90, 1°, du C.I.R. n'aurait pas dû être jugé conforme à la Constitution et l'interprétation de sa portée devrait, à tout le moins, ne pas obéir à une approche stricte mais donner lieu, au contraire, à l'application de l'adage « *in dubio contra fiscum* » chaque fois qu'au vu des faits de la cause se manifeste un doute en ce qui la concerne.

B ≡ Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » d'un patrimoine privé – L'anormalité peut exister même sans prise de risques

Civ. Bruges, 9 novembre 2020, R.G. n° 19/1907/A, *www.taxwin.be*.

Gand, 22 mars 2022, R.G. n° 2021/AR/306, *www.taxwin.be*.

Cass., 7 décembre 2023, R.G. n° F.22.0174.N et concl. av. gén. S. Ravyse, *www.juportal.be*.

C. Buysse, « Absence de risque significatif de perte : pas nécessairement une "gestion simple" », *Le Fiscologue*, n° 1829, 22 mars 2024, p. 12.

L. Kell, « Gestion normale du patrimoine privé : la Cour de cassation réécrit l'histoire », *Cour. fisc.*, 2024/1, pp. 4-10.

L. Van Daele, « Le pas si bon père de famille qui omet de déclarer une plus-value sur actions : la cour d'appel applique un accroissement d'impôt de 2,5 % », *Cour. fisc.*, 2022/9, pp. 215-2019.

L'un des critères usuellement mobilisés pour apprécier si un revenu divers provient d'opérations de gestion « normale » d'un patrimoine privé est celui des risques de pertes qu'engendrent ces opérations. Est-ce à dire cependant qu'en l'absence de tels risques ne pourrait exister une gestion anormale du patrimoine privé ? Telle est la question que rencontre l'affaire abordée ci-dessous.

En cette cause, deux frères, A et B, possèdent chacun 50 % des actions d'une holding familial. Un tiers formule pour acquérir leurs titres une offre publique d'achat. A déclare l'accepter mais B, lui, l'entend autrement. Il négocie avec un autre acheteur l'acquisition des titres pour un prix supérieur. Est conclu à cet égard, un contrat par lequel B vend à cet autre acheteur 100 % des actions, sous la condition suspensive qu'il ait, au préalable, acquis les 50 % de son frère, par le jeu de l'exercice du droit de préemption que lui réserve une convention d'actionnaires.

La mécanique de la vente ainsi négociée est telle que B n'encourt concrètement aucun risque de perte financière dans l'opération. En effet, la certitude de revendre immédiatement la participation de son frère, en réalisant une plus-value, lui est acquise avant même que soit exercé son droit de préemption. Par ailleurs, B n'a pas à mobiliser d'une quelconque manière ses

propres deniers puisque l'acquisition de la participation de son frère est entièrement financée grâce à un prêt à court terme consenti par son acheteur, jusqu'à compensation prévue avec le prix de vente.

En considération de ces circonstances, l'administration, suivie par les juges du fond, considère la plus-value réalisée par B sur la participation de son frère comme un revenu divers taxable en vertu de l'article 90, 9°, premier tiret, du C.I.R. (au nom du principe de proportionnalité, la cour d'appel consent toutefois, assez remarquablement, à réduire l'accroissement de 10 % à 2,5 %).

B, partant, se pourvoit en cassation, invoquant une violation de cette disposition légale.

Selon lui, en effet, le juge du fond ne pouvait pas conclure légalement qu'il aurait agi en dehors d'une gestion normale de son patrimoine privé. Pour motif, une gestion anormale de ce patrimoine impliquerait une intention spéculative et donc le nécessaire constat d'un risque de perte important.

Or, comme ont pu le constater les juges du fond, ces opérations n'ont impliqué ni prise de risques, ni mobilisation quelconque de ses avoirs propres, tandis que lui était d'emblée acquise la certitude d'obtenir une plus-value grâce à la revente immédiate des actions de son frère.

La Cour de cassation refuse, toutefois, d'accueillir l'argument.

Selon elle, en effet, il ressort des travaux préparatoires de la loi que l'expression « opérations normales de gestion d'un patrimoine privé » doit être comprise comme visant les actes de gestion « simple », c'est-à-dire les actes qu'une personne raisonnable et prudente accomplit dans le cadre de la « gestion quotidienne » de son patrimoine privé, ce dont peuvent relever les actes qui visent à le rentabiliser.

Pour apprécier si des actes relèvent d'une telle gestion simple, il peut être tenu compte, « entre autres », des risques de pertes liés aux opérations ainsi que des moyens professionnels utilisés.

Aussi du simple fait qu'une transaction ne s'accompagne d'aucun risque de pertes ne suit-il pas nécessairement qu'il s'agit d'une opération de gestion normale d'un patrimoine privé.

Par ses constatations, en revanche, le juge d'appel a pu légalement décider que l'opération litigieuse n'était pas qualifiable d'opération de gestion normale d'un patrimoine privé et que la plus-value en étant issue était donc taxable en vertu de l'article 90, 9°, premier tiret, du C.I.R.

Partant se retrouve donc rejeté le pourvoi introduit.

C ≡ Plus-values sur actions ou parts – Gestion « normale » du patrimoine privé – Plus-value interne après scission partielle

Anvers, 13 octobre 2021, R.G. n° 2020/AR/1640, *www.taxwin.be*.

La présente affaire rappelle à quel point le manque de cohérence et de soins portés à la rédaction des rapports préalables aux opérations de restructurations peuvent se révéler coûteux en matière fiscale.

Un contribuable est le propriétaire et le dirigeant d'une société X (de type SRL). Il entretient envers cette dernière une importante dette en compte courant. Dans le but d'apurer une partie de cette dette, il imagine de scinder partiellement sa société X avant de lui revendre, quelques jours plus tard, la moitié des actions d'une nouvelle société, Y, issue de la scission.

Dans le cadre de la proposition de scission, est établi, ainsi qu'il se doit, un rapport du réviseur d'entreprises. Ce dernier y relève que pour déterminer le rapport d'échange, a été retenue une méthode d'évaluation unique, basée sur la valeur comptable des fonds propres de la société, avant de conclure à une application correcte de cette méthode et à une justification économique de la valeur retenue.

Ce mode de valorisation conduit à ce que soit reconnue à chaque action de la société à constituer une valeur de 994,00 euros. Dans le cadre de la revente interne des mêmes titres, effectuée 7 jours après la scission, est toutefois retenu un prix, nettement plus élevé, de 1 442,30 euros par action.

Confrontée à ces faits, l'administration estime qu'à la différence entre ces valeurs correspond une plus-value taxable en vertu de l'article 90, 9°, premier tiret, du C.I.R.

Elle est suivie dans ce raisonnement par la cour d'appel d'Anvers.

Cette dernière, en effet, constate que le contribuable a vendu la moitié des actions de la société nouvellement créée à sa propre société (scindée) pour un prix 45 % plus élevé que la valeur ayant été utilisée dans le cadre de la scission partielle, et que cette différence de valeur n'a reçu devant elle aucune justification rationnelle (le contribuable se voyant, sur ce point, spécifiquement reprocher de ne pas avoir prouvé, de manière objective et contrôlable, que la valeur réelle des actions obtenues aurait été, comme il l'alléguait, différente de celle retenue aux fins de l'opération de scission).

Or, selon la Cour, une telle opération, par laquelle une plus-value importante est réalisée à très court terme et dont le produit est employé pour apurer partiellement le solde débiteur du compte courant du vendeur, sort du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé et est donc taxable.

Et est indifférent à cela le fait que les actions cédées aient été obtenues à la suite d'une scission partielle et non à la suite d'un achat antérieur par le contribuable puisque dans les deux cas existe une cession à titre onéreux et donc une réalisation.

D ≡ Plus-values sur actions ou parts – L'absence de déductibilité des frais viole le principe d'égalité

C. const., 21 septembre 2023, n° 124/2023, *R.G.C.F.*, 2024/1, pp. 69-73.

C. Buysse, « Plus-values "anormales" sur actions : le principe d'égalité exige de déduire les frais », *Le Fiscologue*, n° 1805, 29 septembre 2023, p. 1.

W. Defoor, « La Cour constitutionnelle autorise la déduction des frais dans le cadre de la taxation des plus-values privées "anormales" sur actions », *Cour. fisc.*, 2023/15, pp. 380-386.

Les plus-values sur actions ou parts résultant d'opérations exorbitantes de la gestion normale d'un patrimoine privé constituent, depuis l'entrée en vigueur d'une loi du 11 décembre 2008[501], une catégorie distincte de revenus divers, visée par l'article 90, 9°, premier tiret, C.I.R.

Avant cela, elles étaient imposables en vertu de l'article 90, al. 1er, 1°, du C.I.R.

Cette modification légale ne s'est toutefois pas accompagnée d'une modification de l'article 97, § 1er du C.I.R., selon lequel : « Les revenus visés à l'article 90, al. 1er, 1°, s'entendent de leur montant net, c'est-à-dire de leur montant brut diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus ».

Au contraire, la nouvelle loi aboutit à ce qu'il soit simplement prévu à l'article 102 du C.I.R. que : « Les plus-values visées à l'article 90, alinéa 1er, 9°, s'entendent de la différence entre le prix reçu, en espèces, en titres ou sous toute autre forme, en rémunération des actions ou parts cédées et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis, à titre onéreux, lesdits actions ou parts, ce prix étant éventuellement réévalué conformément à l'article 2, § 1er, 7° ».

Par voie de conséquence, alors qu'une déduction des frais faits ou supportés pour acquérir ou conserver des plus-values sur actions taxables en tant que revenus divers était possible sous l'empire de l'ancienne loi, cette déduction a cessé d'être applicable à cette même catégorie de revenus sous l'empire de la nouvelle loi.

Et la même conclusion prévaut, pour des motifs semblables, à l'égard des pertes rendues déductibles par l'article 103 du C.I.R. Pour la cause, celui-ci non plus n'a pas été adapté, de sorte que ces termes ne visent que les seuls revenus de l'article 90, al. 1er, 1°, du C.I.R.

Des contribuables, ayant subi la taxation d'une plus-value sur actions en revenus divers, dénoncent en justice cette situation qui, à leurs yeux, concrétise une violation du principe d'égalité.

Le tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers, saisit ainsi la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle visant à savoir si les articles 90, al. 1er, 9°, 97, 102 et 103 du C.I.R. contreviennent ou non au principe évoqué en tant qu'ils imposent le contribuable sur un revenu brut alors que les bénéficiaires de revenus divers visés à l'article 90, al. 1er, 1°, du C.I.R. peuvent, quant à eux, déduire de leurs revenus des frais et imputer des pertes.

501 Loi du 11 décembre 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, *M.B.*, 12 janvier 2009, p. 672.

En ce qui concerne la question de la déduction des pertes, dont il est question à l'article 103 du C.I.R., la Cour estime que la question préjudicielle n'appelle pas de réponse, puisque les demandeurs n'ont pas subi de telles pertes et que cette question n'est donc pas utile pour résoudre le litige.

Elle examine, en revanche, la question préjudicielle en ce qu'elle interroge le sujet de la déductibilité des frais prévue par l'article 97 du C.I.R.

En son arrêt, la Cour constate que ni les travaux préparatoires de la loi du 11 décembre 2008, ni les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 (ayant instauré l'article 102 du C.I.R.) n'expliquent pourquoi aucune déduction des frais ne serait possible pour les plus-values sur actions ou parts dont il est question à l'article 90, 9°, du C.I.R.

Elle en conclut ainsi que la différence de traitement se manifestant entre les bénéficiaires de revenus visés à l'article 90, al. 1er, 1°, du C.I.R. et les bénéficiaires de revenus (désormais) visés à l'article 90, al. 1er, 9°, du C.I.R. n'est pas raisonnablement justifiée, de sorte que ce dernier article, tel que lu en combinaison avec les 97, § 1er et 102 du même Code, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Mieux encore, selon la Cour, ce constat est exprimé en des termes suffisamment clairs et complets pour permettre que les dispositions en cause soient appliquées dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution. Aussi le juge du fond est-il invité à ne pas attendre l'intervention du législateur mais à combler, d'ici là, lui-même la lacune en appliquant les articles 97, § 1er et 102 du C.I.R. aux plus-values dont il est question à l'article 90, al. 1er, 9°, du C.I.R.

§ 2 Impôt des sociétés

A ≡ Plus-values exonérées sur actions ou parts – Cession du contrôle d'une ASBL

Civ. Bruxelles (fr.), 23 novembre 2021, R.G. n° 19/6153/A, *www.taxwin.be*.

L'article 192 du C.I.R. exonère à certaines conditions les plus-values sur actions ou parts. Les associations, cependant, n'émettent aucune action ou part qui puisse générer de telles plus-values. Qu'en est-il, dès lors, lorsqu'une vente d'actions s'accompagne d'une cession du « pouvoir de contrôle » que possède le vendeur sur une association ? Telle est la question que traite la présente affaire.

Une société X possède 30 % des actions d'une S.A. « S » dont l'objet social est la gestion et l'exploitation de maisons de repos. Aux côtés de ses coactionnaires, elle conclut en 2015 une « convention de cessions d'actions » ayant pour objet 100 % des titres de cette S.A. « S ».

L'exploitation des maisons de repos n'est toutefois pas directement le fait de cette S.A. « S » mais celui de deux filiales et de quinze ASBL, présentées comme constituant ensemble le « Groupe S. ».

La « convention de cession d'actions » prévoit ainsi qu'il y a, au-delà du simple transfert des actions concernées, une cession à l'acheteur du contrôle « total et exclusif » sur ces ASBL multiples.

La société X réalise grâce à cette transaction un gain comptable substantiel, qu'elle déclare entièrement comme une plus-value sur actions exonérée par l'article 192 du C.I.R.

L'administration lui oppose que les gains réalisés grâce au transfert du contrôle d'une ASBL ne sont pas passibles de l'exonération demandée et que doit donc être effectuée une ventilation du prix perçu entre quote-part propre à la cession des titres sociaux et quote-part propre à la cession du contrôle des ASBL. Elle ne reçoit cependant jamais la ventilation demandée, tout en essuyant, par ailleurs, un refus de fourniture des pièces de la *due diligence* ayant servi au calcul de ce prix.

En réaction, elle reproche donc à la société X de ne pas administrer la preuve de la part du prix de cession qui serait à exonérer en tant que plus-value sur actions et, pour cela, traite l'entièreté du revenu déclaré comme un bénéfice taxable (tout y ajoutant, au passage, un accroissement au taux de 50 % pour intention frauduleuse).

La société X échoue en sa réclamation et porte son litige en justice devant le tribunal de première instance francophone de Bruxelles. En substance, elle y fait valoir, à titre principal, qu'étant minoritaire, elle n'a pu réellement transférer un quelconque contrôle sur les ASBL, à titre subsidiaire, que ce transfert de contrôle ne serait qu'une conséquence inhérente à la vente des actions et, à titre infiniment subsidiaire, que l'administration échouerait à prouver qu'il y aurait eu simulation du prix de vente convenu en contrepartie de la vente des actions.

En son jugement référencé plus haut, le tribunal balaie tour à tour chacun de ces moyens. À ses yeux, le prix de cession obtenu rétribue essentiellement un transfert du contrôle des ASBL et marginalement seulement la cession d'actions. Or, comme la société X ne livre aucune information sur les proportions qui seraient à retenir, il conclut qu'elle ne prouve, ni avoir obtenu une plus-value sur actions, ni *a fortiori*, que seraient remplies les conditions d'exonération requises par l'article 192 du C.I.R.

B ≡ Plus-values exonérées sur actions ou parts – Condition de détention minimale – Vente des titres à plusieurs acheteurs sur plusieurs jours

Ruling n° 2022.0011 du 8 février 2022, *www.fisconetplus.be*.

X. « Impôt des sociétés. Plus-value sur actions ou part. Exonération. Conditions de participation minimale. Période de détention d'un an », *Le Fiscologue*, n° 1744, 29 avril 2022, p. 14.

À l'impôt des sociétés, sont, en règle, exonérées les plus-values sur actions ou parts dont les revenus sont susceptibles d'être déduits dans le cadre de la déduction des RDT (voy. art. 192, § 1er, et 202, § 1er, du C.I.R.).

L'une des conditions posées à cette déduction est la condition dite de « *participation minimale* », selon laquelle à la date d'attribution ou de mise en paiement du dividende, la société

bénéficiaire, doit détenir dans le capital de la société qui le distribue, une participation de 10 % au moins ou dont la valeur d'investissement atteint au moins 2 500 000,00 euros.

Une société détient des participations dans plusieurs autres sociétés cotées. Chaque participation présente une valeur d'acquisition supérieure à 2 500 000,00 euros.

La société a donné mission à sa banque de revendre ces participations dans leur entièreté. Les ventes, telles que prévues, auront la particularité d'être effectuées en bourse, auprès de différents acheteurs, d'après une politique de « *best execution* » et ce, endéans un délai relativement limité mais s'étalant toutefois sur plus d'un jour de bourse. Au fil des ventes, les diverses participations vont donc, à un moment donné, passer en dessous du seuil de 2 500 000,00 euros requis pour que leurs revenus puissent bénéficier de la déduction RDT.

La société demande donc au SDA de lui confirmer que ces circonstances lui permettront malgré tout de bénéficier de l'exonération de ses plus-values.

Le SDA accepte de lui fournir cette confirmation au vu des considérations qui suivent :

- la société n'a donné à la banque qu'un seul ordre de vente, sans instruction spécifique ;
- cet ordre atteste de son intention de vendre chaque lot d'actions dans son entièreté ;
- la vente en bourse de ces lots à différents acheteurs et sur plus d'un jour de bourse s'explique par la politique « *best execution* » de la banque, responsable de la vente, ainsi que par le fait qu'« *in real life* », on ne trouve pas immédiatement de marché pour acquérir d'un seul bloc de tels ensembles d'actions ;
- la vente a finalement été réalisée dans un délai relativement limité (justifié par la banque au regard de ses obligations de « *best execution* »), 75 % de la valeur totale de vente ayant été cédée sur un même jour de bourse ;
- le législateur ne semble pas avoir fixé de modalités particulières en ce qui concerne la cession de paquets d'actions.

Il précise toutefois qu'à ses yeux, la situation décrite est fondamentalement différente de celle dans laquelle les actions d'un même émetteur sont vendues, à des moments différents, et à la suite d'ordres ou de décisions de ventes distincts, émanant d'un contribuable n'ayant pas, dès le départ, l'intention de tout vendre.

Le vendeur avisé, confronté à des circonstances semblables, saura donc à quoi s'en tenir dans les ordres qu'il donne…

C ≡ Avantage anormal ou bénévole – Abandon de créance préalable à une cession de titres

Mons, 11 mars 2020, 2018/RG/604, *F.J.F.*, 2020/10, pp. 371-372.

La société X dispose d'une créance d'à peu près deux millions d'euros envers sa société mère. Le 30 juin 2012, elle acte en ses comptes une réduction de valeur équivalente à la totalité de cette créance, alors que cette société-mère rencontre des difficultés. Par une convention du 31 août 2012, cette même société-mère revend l'entièreté des actions de X à une société

tierce. Il y est acté qu'il y eut, préalablement, abandon pur et simple de la créance de cette société filiale vis-à-vis de sa mère et que cette créance, dès lors, n'est plus existante.

L'administration considère que cet abandon de créance traduit l'octroi d'un avantage anormal ou bénévole et réduit ainsi à due concurrence le montant des pertes récupérables à retenir dans le chef de la filiale X.

Cette dernière conteste cette approche en justice après introduction infructueuse d'une réclamation. Elle fait valoir, à titre principal, que l'abandon de créance concédé n'était pas sans contrepartie puisqu'il conditionnait l'accord de l'acheteur sur une acquisition de ses titres en vue du développement nouveau de ses affaires, lequel d'ailleurs aura pu se confirmer plus tard dans les faits.

Son plaidoyer toutefois n'emporte la conviction ni du juge d'instance, ni de la cour d'appel.

Cette dernière constate, tout d'abord, que l'avantage résultant de l'abandon de créance est « bénévole » puisqu'il ne constitue pas l'exécution d'une obligation et a été accordé sans aucune contrepartie.

Elle estime ensuite que cet avantage est aussi « anormal » aux motifs (1) que si la société mère connaissait une situation financière difficile au moment de l'opération, rien ne permettait de conclure que la créance litigieuse, fut-elle issue d'un prêt subordonné, aurait été irrémédiablement perdue, mais aussi (2) qu'un tel abandon de créance, sans condition ni clause de retour à meilleure fortune, n'aurait pu se concevoir entre sociétés indépendantes.

Pour le surplus, sont rejetées du raisonnement les circonstances postérieures à l'abandon de créance puisque, selon la Cour, ce n'est qu'au moment de l'octroi que doit être apprécié le caractère anormal ou bénévole de l'avantage consenti.

D ≡ Comptabilisation à leur valeur d'acquisition d'actions acquises gratuitement ou à un prix réduit – Sous-estimation d'actif ? Avantage anormal ou bénévole ?

Liège, 1er octobre 2021, R.G. n° 2017/RG/375, *www.taxwin.be*.

D. Philippe et A. Nollet, « Impôt des sociétés. Acquisition par une société d'actions à titre gratuit ou à un sous-prix : pas/plus immédiatement un bénéfice imposable…, mais un avantage anormal ou bénévole », *R.G.F.C.P.*, 2023/3, pp. 2-19.

X., « L'exception confirme la règle : la cour d'appel de Liège approuve l'évaluation au coût historique d'une transaction "anormale" relative à des actions suédoises », *Cour. fisc.*, 2022/5, pp. 100-105.

En novembre 2020, une société A, de droit belge, rachète à une société suédoise les actions d'une société B, de droit suédois. Le prix d'acquisition convenu s'élève à 11 600 euros, soit la valeur comptable des fonds propres de la société B. Tout juste un mois plus tard, la même société B achète à son tour les actions d'une société C, de droit suédois. En ses comptes annuels clôturés au 31 décembre 2000, elle anticipe la distribution d'un dividende attendu de

cette société C, de sorte que ses fonds propres comptables font un bond de 11 600,00 euros à 142 024,28 euros.

L'administration fiscale y voit matière à taxation de la différence dans le chef de la société A.

À titre principal, elle invoque l'existence d'une sous-estimation d'actif dérivant de ce que seraient en cause des « *circonstances exceptionnelles* » justifiant qu'il fut dérogé au principe de l'évaluation des actions à leur prix d'acquisition et que fut, en remplacement, considérée leur valeur réelle. À titre subsidiaire, elle invoque la réception d'un avantage anormal ou bénévole dont il est question aux articles 79 et 207, al. 2 (ancien) du C.I.R.

Ces deux moyens ayant été rejetés par le tribunal de première instance de Namur, l'administration les réitère en son recours formé devant la cour d'appel de Liège. Cette dernière, cependant, les rejette elle aussi.

Quant à la sous-estimation d'actif invoquée par l'administration, la cour d'appel de Liège se réfère aux enseignements issus de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 3 octobre 2013 en l'affaire *Gimle*[502].

Elle y relève d'abord que selon cette décision, la seule sous-estimation d'actifs dans les comptes des sociétés ne saurait, en elle-même, constituer un cas exceptionnel au sens de l'article 2, § 5, de la 4e directive, puisque la possibilité d'une telle sous-estimation n'est que le corollaire nécessaire du choix opéré par le législateur européen en faveur d'une méthode d'évaluation fondée non sur la valeur réelle des actifs mais sur leur coût historique.

À ses yeux, la Cour de justice s'est ainsi exprimée sans ambiguïté quant au fait que le principe de l'image fidèle ne permet pas de déroger au principe d'évaluation des actifs sur la base de leur prix d'acquisition ou de leur coût de revient au profit d'une évaluation fondée sur leur valeur réelle, et ce quand bien même existerait un écart manifeste entre les valeurs.

Elle relève que sont, à cet égard, sans incidence, les faits mis en avant par l'administration, à savoir la succession très rapprochée des opérations, les liens unissant les intervenants ou encore les projets de la Suède concernant la mise en place d'une législation anti-abus qui, ensemble, conduiraient au constat que l'opération n'aurait pas eu lieu entre parties indépendantes.

Abordant ensuite la question de l'existence d'un avantage anormal ou bénévole taxable en vertu de l'article 207 du C.I.R., la cour d'appel de Liège estime que n'est pas rapportée la preuve de l'existence d'un avantage anormal taxable octroyé par une entreprise se trouvant dans des liens d'interdépendance avec le contribuable et que même si cette preuve était rapportée, l'avantage ne serait pas imposable en l'état de la loi applicable.

À ses yeux, en effet, le prix de vente des actions de la société B n'était pas anormal eu égard aux fonds propres qu'avait cette dernière au moment de la vente. Si avantage il y eut, ce n'est que parce qu'il y a eu acquisition ultérieure des actions de la société C, par cette société B, laquelle sera à l'origine des dividendes comptabilisés.

502 C.J.U.E., 3 octobre 2013, aff. C-322/12, *Gimle NV*, *Cour. fisc.*, 2013/13, pp. 602-610.

De surcroît, la thèse administrative suppose que soit démontrée l'existence d'un lien d'interdépendance entre la société A et la société suédoise, venderesse des actions de la société B. Or aux yeux de la Cour, une telle preuve n'est pas apportée par l'administration, et ce quand bien même un tel lien pouvait être, en revanche, relevé entre cette société venderesse et la société C.

Par ailleurs et enfin, selon la Cour, l'article 207, al. 2, du C.I.R., tel qu'applicable et donc tel qu'existant avant sa modification par la loi du 24 décembre 2002, ne permettait pas (encore) à l'administration de considérer qu'un avantage anormal ou bénévole constitue systématiquement une base imposable minimale dans le chef des sociétés bénéficiaires.

Aussi l'arrêt rejette-t-il entièrement la thèse de l'administration.

En ce qui concerne le rejet de la taxation de la plus-value latente en tant qu'avantage anormal ou bénévole octroyé au bénéficiaire, la prudence reste de mise, cela étant, au vu de la loi actuelle.

En effet, comme relevé, la cour d'appel de Liège a écarté le moyen au nom de l'état de la règle telle qu'elle figurait alors à l'article 207, al. 2, du C.I.R.

Or, entre-temps cette règle, désormais abritée à l'article 206/3, § 1er, du C.I.R. (après un passage par l'article 207, al. 7 du même Code), a été modifiée (notamment) par la loi du 24 décembre 2002. Et, la Cour de cassation a jugé qu'en application du nouveau texte, le résultat imposable est à tout le moins égal à l'avantage anormal ou bénévole retiré, que le résultat soit positif ou négatif, de sorte que ledit avantage constitue une base imposable minimum de la période imposable[503].

Par ailleurs, comme l'observent D. Philippe et A. Nollet en leur commentaire de la décision liégeoise « Lorsqu'une société A, acquiert d'une société B, des actions dans une société C pour une valeur symbolique, elle reçoit indiscutablement un avantage anormal ou bénévole égal à la différence entre la valeur de marché et le prix d'acquisition de la participation C (soit un avantage correspondant à la plus-value latente sur la participation) »[504].

§ 3 Droits et privilèges du Trésor

A ≡ Responsabilité solidaire des vendeurs d'actions d'une société de liquidités – Amende infligée à la société pour absence de déclaration – Accessoire de l'impôt couvert par la solidarité prévue par l'article 442*ter* C.I.R. ? (Non)

Anvers, 22 juin 2021, R.G. n° 2016/AR/1954, *F.J.F.*, 2022/4, pp. 581-582.

La loi prévoit, pour rappel, un régime de responsabilité solidaire à charge des vendeurs d'actions d'une société de liquidités.

503 Cass., 10 mars 2016, R.G. n° F.14.0082.N, *www.juportal.be*.

504 D. Philippe et A. Nollet, « Impôt des sociétés. Acquisition par une société d'actions à titre gratuit ou à un sous-prix : pas/plus immédiatement un bénéfice imposable..., mais un avantage anormal ou bénévole », *op. cit.*, p. 14.

Selon les termes (anciennement) employés à l'article *442ter* C.I.R. étaient couverts par cette solidarité les « impôts » et les « accessoires » dus par la société de liquidités cédée.

Aux yeux de la cour d'appel d'Anvers, n'était donc notamment pas concernée l'amende infligée à la société de liquidités pour cause d'absence de dépôt de sa déclaration ISOC, s'agissant d'une sanction, ayant donné lieu à un enrôlement distinct de l'impôt. Il ne s'agit en conséquence ni d'un impôt, ni d'un accessoire au sens du texte légal.

Nous verrons cependant ci-dessous que cette jurisprudence est, depuis le 1er janvier 2020, rendue obsolète par les termes neufs de l'article 52 du CRAF, venu remplacer l'article *442ter* du C.I.R.

B ≡ Responsabilité solidaire des vendeurs d'actions d'une société de liquidité – Abrogation et remplacement de l'article *442ter* C.I.R. par l'article 52 CRAF

L'article *442ter* du C.I.R. a été abrogé, à partir du 1er janvier 2020, par la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé en matière fiscale (en abrégé, « CRAF »).

La règle de solidarité qu'il prévoyait n'a cependant pas disparu avec lui puisqu'elle est, depuis lors, reprise à l'article 52 du CRAF[505].

Sur le principe, les conditions d'application de la règle demeurent inchangées. Autrement dit, il faut mais il suffit toujours :

- qu'une personne morale ou une personne physique (considérée soit seule, soit avec ses proches visés par le texte) ait détenu, de manière directe ou indirecte, au moins 33 % des actions ou parts d'une société résidente, et ;
- que cette personne morale ou physique ait cédé, au cours d'une même période d'un an, au moins 75 % de ses actions ou parts, et ;
- que ces actions ou parts concernent une société dont l'actif est constitué, à concurrence d'au moins 75 % de placements de trésorerie, d'immobilisations financières, de créances ou de valeurs disponibles, au plus tard le jour du paiement de ces actions ou parts.

Le dispositif de la règle, en revanche, rencontre quelques évolutions textuelles.

En effet, alors que l'article *442ter* C.I.R. rendait le vendeur des actions solidairement responsable des « impôts et accessoires » dus par la société de liquidité cédée, l'article 52 CTAIR prévoit désormais que cette responsabilité vaut « pour les impôts sur les revenus et les précomptes [...] en ce compris les accessoires, les accroissements et les amendes qui s'y rapportent ».

505 L. 13 avril 2019, introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé en matière fiscale, *M.B.*, 30 avril 2019, art. 62 et 139, al. 1er.

Sous-section 2
Cessions d'actifs

§ 1 Impôt des personnes physiques

A ≡ Plus-value sur actif affecté à l'exercice d'une activité professionnelle – Interdiction de taxer en revenu divers la plus-value sur un actif professionnel non imposable comme telle

Gand, 9 octobre 2018, R.G. n° 2017/AR/967, *www.taxwin.be*.

Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.19.003.N et concl. av. gén. Van der Fraenen, *www.juportal.be*.

J. Van Dyck, « La plus-value sur un actif professionnel ne peut être un revenu divers », *Le Fiscologue*, n° 1691, 26 février 2021, pp. 8-9.

Lorsqu'un immeuble est affecté à l'exercice d'une activité professionnelle mais que la plus-value réalisée sur cet immeuble n'est pas taxable en tant que revenu professionnel parce qu'il ne répond pas aux conditions posées par l'article 41 du C.I.R. pour pouvoir être « considéré comme affecté à l'exercice de l'activité professionnelle », existe-t-il une possibilité de voir cette plus-value taxée alternativement en tant que revenus divers dont il est question à l'article 90, 1°, du C.I.R. ?

Cette question fait partie de celles qui gisent au cœur de l'affaire suivante.

Monsieur A est le propriétaire de plus de 40 appartements situés à Bruxelles. Il a acquis ceux-ci, en 2001 grâce à un emprunt hypothécaire couvrant, à peu de chose près, l'entièreté de leur prix d'achat, s'élevant à un petit peu plus d'un million d'euros. Pour leur mise en location, il fait appel aux services d'une société B, qui agit comme intermédiaire et dont il possède la direction ainsi que l'essentiel des titres. En 2012, il fait enfin apport de ses appartements à une autre société, C, et reçoit en contrepartie des actions qu'un rapport d'auditeur d'entreprises valorise à un peu plus de sept millions d'euros.

L'administration le contrôle et estime que les revenus locatifs, déclarés en tant que revenus immobiliers, doivent être imposés en tant que revenus professionnels, pour les 7 années couvertes par l'article 354, § 2, du C.I.R. Elle estime, par ailleurs, que la plus-value réalisée à l'occasion de la revente de ses appartements doit être imposée en tant que revenus divers dont il est question à l'article 90, 1°, du C.I.R.

Monsieur A conteste, sans succès, les cotisations enrôlées dont celle relative à l'E.I. 2013 (exercice au cours duquel sa plus-value a été réalisée). Il porte, en conséquence, sa contestation devant le tribunal de première instance de Flandre Orientale, division Gand.

Pour des motifs qui ne nous intéressent pas sous le présent chapitre, ce tribunal reconnaît l'existence d'une activité professionnelle locative dans le chef de Monsieur A, mais annule toutefois la cotisation enrôlée pour cause de détermination arbitraire de la base taxable. Il invite, par conséquent, l'administration à lui soumettre pour acceptation une cotisation subsidiaire, en remplacement de celle-ci.

Avant que cette cotisation subsidiaire ne soit proposée, Monsieur A interjette, appel de ce jugement, entraînant ainsi dévolution de la cause devant la cour d'appel de Gand. Celle-ci, en bref, estime que l'administration a eu raison d'imposer les loyers nets en tant que revenus professionnels sur la base de l'article 37 du C.I.R. et que le premier juge a eu tort de considérer que ceux-ci furent évalués de manière arbitraire. Elle estime, par ailleurs, que l'administration était également fondée à imposer la plus-value immobilière en tant que revenus divers, ce qui retient notre intérêt dans le cadre du présent chapitre.

Aux yeux de la cour d'appel, le fait qu'un bien soit qualifié ou non de professionnel ne dépend pas de la qualification des revenus qu'il génère mais du fait qu'il réponde ou non aux critères de l'article 41 du C.I.R.

Lorsqu'un bien ne répond pas à ces critères, il est réputé ne pas être utilisé aux fins de l'activité professionnelle du contribuable et partant doit être considéré comme appartenant à son patrimoine privé pour ce qui concerne l'application du régime fiscal des plus-values. Or, en l'espèce, cette plus-value ne peut être considérée comme la résultante d'opérations de gestion normale d'un tel patrimoine privé, ce qui justifie sa taxation en tant que revenus divers visés à l'article 90, 1°, du C.I.R.

Monsieur A se plaint de cette décision devant la Cour de cassation et invoque, entre autres, un moyen dénonçant, en substance, le fait que le juge d'appel ait considéré, de manière contradictoire, son immeuble comme appartenant à son patrimoine privé pour la taxation de sa plus-value et comme appartenant à son patrimoine professionnel pour la taxation de ses loyers.

La Cour de cassation le suit en cette critique, contre les conclusions contraires de son avocat général.

Selon elle, en effet :

- la plus-value réalisée sur un bien immobilier qui ne satisfait pas aux conditions de l'article 41 pour être considérée comme un élément de l'actif affecté à l'exercice d'une activité professionnelle ne peut être imposée à titre de revenus professionnels au sens de l'article 24, alinéa 1er, 2° ;
- la circonstance qu'un bien immobilier ne répond pas à une des catégories d'éléments d'actifs énumérés à l'article 41 n'a pas pour effet que la plus-value réalisée en relation avec ce bien doit être réputée avoir été obtenue « en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle » au sens de l'article 90, 1°. La présomption consacrée à l'article 41 ne vaut en l'effet que « pour l'application des articles 24, al. 1er, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28 », et donc pas pour l'application de l'article 90, 1° ;
- le juge d'appel, qui a considéré qu'en application de l'article 37, al. 1er, les revenus d'un bien immobilier sont imposables à titre de revenus professionnels dès lors que le bien immobilier est affecté à l'exercice de l'activité professionnelle, ne pouvait considérer simultanément que la plus-value réalisée en relation avec ce bien a été obtenue en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle et, par conséquent, qu'elle est imposable à titre de revenus divers en application de l'article 90, 1°.

B ≡ Plus-value professionnelle sur terrain – Absence de discrimination entre la personne physique qui tient une comptabilité simplifiée et les contribuables qui tiennent une comptabilité en partie double

C. const., 28 mai 2020, n° 76/2020, *F.J.F.*, 2021/4, pp. 136-137.

C. Buysse, « Plus-values professionnelles sur terrain : le frein à l'imposition résiste », *Le Fiscologue*, n° 1661, 29 juin 2020, pp. 6-8.

Selon les termes de l'article 41 du C.I.R. :

> « Pour l'application des articles 24, alinéa 1er, 2°, 27, alinéa 2, 3° et 28, sont considérés comme étant affectés à l'exercice de l'activité professionnelle :
> 1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif ;
> 2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement ;
> 3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif ».

Dans un arrêt du 21 juin 2018[506], la Cour de cassation, interprétant ce texte, a, pour rappel, dit pour droit que « [l]orsqu'un contribuable tient une comptabilité simplifiée, dans le cadre de laquelle il n'applique que des amortissements et ne procède à aucune réduction de valeur, il y a lieu de considérer que le terrain, qui peut faire l'objet d'une réduction de valeur mais pas d'un amortissement, n'est pas un élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité professionnelle. La plus-value professionnelle ne peut dès lors être déterminée qu'en ventilant le prix de vente entre le terrain et le bâtiment ».

Pour faire bref donc, la plus-value réalisée sur un terrain « professionnel » par un contribuable qui tient une comptabilité simplifiée n'est pas imposable, à moins que ce contribuable ait comptabilisé sur ce terrain des réductions de valeur. Et lorsque ce même contribuable procède à une vente conjointe d'un bâtiment professionnel et de son terrain, il doit, par conséquent y avoir ventilation du prix de vente pour déterminer la plus-value professionnelle taxable sur le bâtiment.

Insatisfaite de cette jurisprudence l'empêchant de taxer la plus-value réalisée sur le terrain, l'administration fiscale dénonce devant la cour d'appel d'Anvers l'établissement d'une différence de traitement discriminatoire entre le contribuable qui tient une comptabilité en partie double et le contribuable qui tient une comptabilité simplifiée.

Suivant cette critique, la cour d'appel d'Anvers pose à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle libellée comme suit :

> « Le principe d'égalité, tel que garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution, est-il violé si l'article 41 du C.I.R. 1992 est interprété en ce sens qu'un commerçant personne physique qui tient une comptabilité simplifiée n'est pas imposé sur la plus-value por-

506 Cass., 21 juin 2018, R.G. n° F.16.0028.N, *www.juportal.be*.

tant sur des terrains qu'il utilise à des fins professionnelles, mais sur lesquels il n'a pas comptabilisé de réductions de valeur, alors qu'un contribuable qui tient une comptabilité en partie double est imposé sur cette plus-value parce qu'il doit inscrire ce terrain à l'actif du bilan, même s'il n'a pas comptabilisé de réduction de valeur sur ces terrains ».

En son arrêt, la Cour constitutionnelle répond à cette question préjudicielle par la négative. Selon elle, en effet :

- la différence de traitement relevée repose sur un critère objectif, à savoir sur la nature de la comptabilité que tiennent les contribuables concernés, conformément aux règles légales en vigueur ;
- en adoptant la disposition en cause, le législateur a entendu mettre un terme à l'insécurité juridique résultant de la controverse issue de la définition donnée par la Cour de cassation à la notion des « éléments de l'actif investis dans une entreprise », et ce par adoption du courant doctrinal selon lequel « il fallait toujours qu'il y ait un élément intentionnel de la part du contribuable, en particulier l'intention de comptabiliser dans son entreprise toutes les fluctuations de la valeur de l'actif » ;
- eu égard aux objectifs poursuivis, il n'est pas manifestement déraisonnable qu'un commerçant qui tient une comptabilité simplifiée ne soit pas imposable sur la plus-value portant sur des terrains qu'il affecte à l'exercice de son activité professionnelle, lorsqu'aucune réduction de valeur n'a été admise sur ceux-ci. La non-admission de telles réductions de valeur permet effectivement de partir du principe que le contribuable n'a pas eu l'intention de comptabiliser dans le résultat d'exploitation les fluctuations de la valeur des terrains ;
- il serait, par ailleurs et enfin, discriminatoire que la plus-value sur un tel terrain soit, au nom d'une approche d'ensemble, considérée comme taxable en cas de vente d'un bâtiment érigé sur celui-ci auquel furent appliqués des amortissements. En ce cas, en effet, devrait naître une différence de traitement injustifiée entre contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée selon qu'ils réalisent une plus-value sur un bien immobilier bâti ou sur un bien immobilier non bâti qu'ils affectent à l'exercice de leur activité professionnelle.

C ≡ Plus-value de cessation – Désaffectation professionnelle – Réduction de la base imposable en fonction des évolutions de l'indice ABEX après cessation

Anvers, 21 janvier 2020, n° 2018/AR/1336, *www.taxwin.be*.

L'article 28, al. 1er, 1°, du C.I.R. rend imposable à titre de « bénéfices ou profits d'une activité antérieure », les « revenus obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent des plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle ».

À cet égard, la doctrine enseigne traditionnellement que « la plus-value de cessation n'est pas imposable lorsqu'elle concerne des éléments ayant été affectés à des fins professionnelles

qui, entre la date de cessation et la date d'aliénation sont réaffectés de manière durable à des fins non professionnelles [...] »[507].

Le commentaire administratif, lui-même, est établi dans le même sens puisqu'il énonce sous son numéro 28/23 que : « Les plus-values constatées sur des éléments de l'actif visés sub 28/14, 2°, ne sont pas considérés comme des bénéfices ou profits lorsque ces éléments sont affectés d'une manière durable, exclusivement à des fins non professionnelles (par le propriétaire ou par un tiers), entre la date de cessation et celle de l'acte dans lequel la plus-value a été constatée (voir 28/16, al. 1er) ».

Il a toutefois été jugé par la Cour de cassation que la circonstance qu'un certain laps de temps se soit écoulé entre la cessation d'une exploitation et la vente d'un bien n'exclut pas, à elle seule, que le bénéfice ou le profit résultant de cette plus-value ait été constaté ou obtenu à l'occasion ou en raison de cette cessation d'activité[508].

Se pose ainsi régulièrement la question de savoir sous quelles conditions l'on peut estimer qu'un bien a été réaffecté de manière durable à des fins professionnelles.

En la présente espèce, une avocate exerce une activité en personne physique. Elle y affecte et amortit comptablement un immeuble qu'elle a acquis préalablement.

À un point donné de sa carrière, elle décide de passer en société et ainsi de cesser de manière complète et définitive son entreprise en nom personnel.

À cette occasion, notre avocate ne se sépare pas de son immeuble mais choisit de le donner en location à sa société. Tout juste un peu plus de trois ans plus tard, elle décide néanmoins de le vendre à cette société et réalise, grâce à cela, une plus-value.

L'administration la contrôle et impose l'entièreté de cette plus-value sur pied de l'article 28,1°, du C.I.R. L'avocate conteste cette taxation mais échoue successivement en ses recours devant l'administration puis devant le tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers.

Elle forme donc appel et sollicite, à titre principal, l'annulation de la cotisation pour cause de désaffectation professionnelle de son bien au moment de la vente et, à titre subsidiaire, le dégrèvement partiel de la cotisation pour cause de taxation indue de l'augmentation de prix intervenue entre la date de cessation et la date de vente.

La cour d'appel d'Anvers rejette la thèse d'une désaffectation professionnelle du bien.

À ses yeux, un délai d'un peu plus de trois ans entre la cessation de l'activité et la réalisation de la plus-value est relativement court et, dans les circonstances données, insuffisant que pour avoir rompu le lien avec cette cessation.

Au contraire, contredisent, selon elle, cette rupture, les faits que :

507 O. D'Aout, D. Darte, N. Honhon, B. Mariscal et J. Picavet, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2024, p. 573.

508 Cass., 21 juin 1990, R.G. n° F.1017.F, *AFT*, 1991, p. 61.

– le bien immobilier était utilisé pour l'exercice de la profession d'avocat en personne physique, jusqu'à ce qu'elle cesse ;
– l'exercice de cette profession a ensuite été poursuivi par la société à la même adresse ;
– la contribuable a continué à y desservir la clientèle en tant qu'avocate-gérante et unique actionnaire de la société ;
– aucun travail de rénovation n'a été effectué, après cessation, dans les lieux qui ont continué à être utilisés comme cabinet d'avocat moyennant leur mise en location à la société dans le même état.

La cour d'appel adhère, en revanche, à l'argument selon lequel la plus-value n'est imposable que dans la seule mesure de son apparition préalable à la cessation de l'activité professionnelle.

S'appuyant sur des conclusions du procureur général Thijs[509], elle énonce que la plus-value doit être effectivement apparue pendant l'exercice de l'activité professionnelle, de sorte que les augmentations de prix intervenues après la cessation de l'activité professionnelle ne peuvent pas être prises en compte.

Elle consent ainsi à ce que la base taxable soit réduite en considération de l'augmentation générale de la valeur du marché immobilier, telle que reflétée par l'évolution de l'indice ABEX entre la date de cessation et la date de vente de l'immeuble.

D ≡ Plus-value de cessation – Bien indivis amorti par un seul conjoint – Étendue de la plus-value taxable

Civ. Namur, division Namur, 31 mai 2018, R.G. n° 16/44/A, *www.fisconetplus.be*.

Liège, 27 septembre 2021, R.G. n° 2018/RG/1306, *www.taxwin.be*.

A et B, mariés sous le régime de la séparation de biens, achètent ensemble un portefeuille de contrats d'assurance et de clients. Au fil du temps, ce portefeuille est amorti à 100 % par A qui le met à profit dans l'exercice de son activité de courtier indépendant, à laquelle B intervient en qualité de conjoint aidant.

À l'occasion de la cessation définitive de l'activité de courtier de A, les époux cèdent ensemble leur portefeuille d'assurance et réalisent, ce faisant, une plus-value qu'aucun d'entre eux ne déclare.

Un contrôle suit et l'administration impose dans le chef de A, une plus-value de cessation égale à l'entièreté de la plus-value perçue par le couple. Les époux s'en offusquent au sens où la moitié de cette plus-value appartient à B, qui n'a pas exercé antérieurement l'activité professionnelle à laquelle fut affecté le portefeuille d'assurance.

L'administration leur oppose que ce n'est pas le droit de propriété, mais l'activité professionnelle antérieure, qui détermine la personne dans le chef de laquelle la plus-value est

509 Concl. proc. gén. D. Thijs préalables à Cass., 21 décembre 2017, R.G. n° F.16.0128.N, *www.juportal.be*.

taxée. Elle ajoute que la répartition de la taxation demandée n'est pas envisageable dès lors qu'aucune disposition légale ne permet d'imposer une plus-value de cessation dans le chef d'un conjoint aidant. Elle termine enfin en reprochant à A et B un manque de cohérence, puisqu'après qu'il y eut amortissement du portefeuille à 100 % dans le chef de A, ceux-ci demandent qu'il y ait répartition de la plus-value pour la taxation.

Le premier juge abonde dans le sens de l'administration, mais la cour d'appel de Liège lui donne ensuite tort.

À ses yeux, en effet :

- la circonstance que B ait participé à l'exercice de l'activité indépendante de son conjoint et bénéficié, pour cela, d'une rémunération en qualité de conjoint aidant ne suffit pas à faire de celui-ci un coexploitant ;
- si sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle, les « immobilisations ou partie de celle-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont fiscalement admis », il demeure que n'a ce caractère d'immobilisation que la seule quote-part du bien dont celui qui exerce l'activité génératrice de bénéfices ou profits est propriétaire ou titulaire et non celle qui appartient à un tiers dans le cadre d'une indivision ;
- B n'ayant pas exercé lui-même l'activité génératrice des profits, il ne pouvait être question qu'une plus-value de cessation soit imposée pour sa quote-part de propriété dans le portefeuille d'assurance ;
- il en est d'autant plus ainsi que cette même quote-part a été en l'espèce taxée dans le chef de A, alors que celle-ci pourtant ne lui appartient pas ;
- enfin n'altère pas cette conclusion le fait que Monsieur A ait amorti le portefeuille à concurrence de 100 % de son prix d'acquisition alors qu'il ne pouvait amortir que sa quote-part de ce prix, chose qu'aurait pu critiquer l'administration dans le respect des délais d'imposition.

§ 2 Impôt des sociétés

A ≡ Sociétés en liquidation – Obligation de dépôt d'une déclaration pour la période comprise entre le début de l'exercice et la date de dissolution

Circulaire 2020/C/74 concernant les conséquences de l'article 2:70 du Code des sociétés et des associations sur l'obligation de déclaration en cas de dissolution de la société, *www.fisconetplus.be*.

W. Willems, « Dissolution : retour de l'obligation de déposer une déclaration », *Le Fiscologue*, n° 1660, 12 juin 2020, pp. 1-2.

Sous l'empire du droit des sociétés ancien, il était admis que la dissolution d'une société n'avait pas pour conséquence d'entraîner la clôture de son exercice comptable en cours.

L'administration acceptait, partant, qu'il n'y avait pas lieu de déposer une déclaration spéciale pour la période comprise entre le premier jour de l'exercice comptable et la date de mise en liquidation de la société.

Depuis lors est cependant entré en vigueur le code des sociétés et des associations et avec lui son article 2:70, selon le second alinéa duquel : « La dissolution entraîne la clôture de l'exercice ».

Tenant compte de ce changement, l'administration fiscale a donc fait savoir dans une circulaire 2020/C/74 qu'il y avait évolution de sa position.

Ainsi, cette circulaire indique-t-elle que « [...] les sociétés qui ont leur siège statutaire en Belgique et qui sont dissoutes à une autre date que celle fixée par les statuts pour la clôture des comptes doivent désormais introduire une déclaration pour la période imposable qui court du premier jour qui suit la période imposable précédente jusqu'à la date de leur dissolution (La Chambre, 2017/2018, Doc 3119/008, p. 2) ».

Comme le remarque la doctrine, il s'ensuit *in fine*, qu'en cas de dissolution d'une société (intervenant à une autre date que celle fixée statutairement pour la clôture des comptes) doivent être établis par deux fois des comptes annuels et une déclaration, à savoir :

- la première fois pour la période comprise entre le début de l'exercice et la date de dissolution ;
- la deuxième fois pour la période comprise entre la date de dissolution et la date statutairement fixée de clôture des comptes.

B ≡ Sociétés en liquidation – Notion de plus-values « constatées » au sens de l'article 208, al. 2, du C.I.R.

Gand, 30 avril 2024, R.G. n° 2023/AR/100, *www.taxwin.be*.

S. Van Crombrugge, « Sociétés en liquidation et détermination des plus-values », *Le Fiscologue*, n° 1841, 21 juin 2024, p. 3.

Une société acquiert, en 2006, un bien immobilier composé d'une ancienne maison et de différentes parcelles de terrain. Elle transforme cette maison en une luxueuse villa, assortie dans le jardin de quatre écuries. Les travaux sont terminés en 2011, tandis qu'en 2012, la société est mise en liquidation. Courant 2013, la liquidation est clôturée et le bien immobilier attribué en nature à l'unique actionnaire.

Cet unique actionnaire souscrit, en sa qualité de liquidateur, une déclaration ISOC en laquelle il renseigne une plus-value de 37 000,00 euros, à savoir 360 000,00 euros (= valeur estimée du bien en vente forcée suivant un rapport d'expertise de 2012) moins 323 000,00 euros (= valeur comptable nette du bien)[510].

À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale estime que la valeur réelle de l'immeuble n'est pas de 323 000,00 euros mais de 1 000,000,00 euros, suivant les estimations de

510 Valeurs arrondies par rapport aux faits.

l'Administration générale de la documentation patrimoniale. Elle procède ainsi aux enrôlements correspondants à l'ISOC ainsi qu'au précompte mobilier, pour lequel le liquidateur n'avait rien déclaré.

Le liquidateur de la société conteste ces enrôlements administrativement, puis en justice. Il échoue, au fond, devant le tribunal de première instance du Limbourg, division Hasselt avant d'obtenir de la cour d'appel d'Anvers qu'elle annule les cotisations pour une question de forme (les cotisations ayant été enrôlées au nom de la société dissoute et non au nom du liquidateur *qualitate qua*). La même cour déclare, en outre, irrecevable la demande de l'État visant à ce que soient validées des cotisations subsidiaires au nom du liquidateur au motif que plus de cinq ans se sont écoulés depuis la clôture de la liquidation.

Son arrêt sur ce dernier point est cependant cassé par la Cour de cassation et l'affaire renvoyée devant la cour d'appel de Gand pour appréciation du fondement des cotisations subsidiaires soumises par l'administration.

Devant cette dernière, le liquidateur invoque, au-delà d'une contestation de l'estimation faite par l'AGPD, trois moyens, retenant l'attention, à savoir :

1) Qu'il n'y aurait pas eu de plus-value « réalisée » au sens de l'article 43 du C.I.R. puisque le bien immobilier a quitté la société sans qu'aucune contrepartie n'y soit substituée ;

2) Qu'il n'y aurait pas eu de bénéfices « constatés » au-delà de la plus-value déclarée, au sens de l'article 208 du C.I.R., puisqu'il n'a été fait état d'une telle plus-value dans aucun document ;

3) Qu'à la différence de l'article 209 du C.I.R., l'article 208 du même code ne permettrait pas à l'administration de se fonder sur la « valeur réelle » estimée du bien pour déterminer le montant de la plus-value taxable.

La cour d'appel rejette toutefois, tour à tour, chacun de ces moyens.

Elle observe, tout d'abord, qu'en vertu de l'article 208 du C.I.R., les sociétés en liquidation restent assujetties à l'impôt des sociétés sur leurs bénéfices qui comprennent aussi les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social.

À cet égard, elle admet, qu'il n'y a pas eu de plus-value « réalisée » puisque le bien immobilier a disparu du patrimoine social sans contre-valeur. Néanmoins, elle relève que l'attribution en nature d'un bien dont la valeur est supérieure à sa valeur comptable conduit à la « constatation » d'une plus-value taxable qu'il convient alors de déterminer.

Quant à la manière de déterminer ou de calculer une telle plus-value « constatée », la Cour reconnaît que l'article 208 du C.I.R. n'exprime aucune règle. Elle admet également que l'article 43 du C.I.R. n'est pas applicable en tant que tel, au sens où n'y est décrit que le mode de calcul des plus-values réalisées et non celui des plus-values constatées. Néanmoins, elle estime, que pour déterminer si et dans quelle mesure une plus-value est ainsi constatée, il faut, « en toute logique » et suivant une règle conforme à celle qu'exprime ce texte, établir la différence entre la valeur réelle ou la valeur vénale du bien au moment de son attribution et

sa valeur comptable au même moment. Elle ajoute d'ailleurs sur ce point qu'il est impossible d'imaginer quelles autres valeurs pourraient être prises en compte pour déterminer le montant de la plus-value.

Plus avant, quant à la nécessité qu'une plus-value ait été exprimée dans un acte quelconque pour qu'on puisse la considérer comme une plus-value « constatée », la Cour donne une nouvelle fois tort à la thèse du contribuable. En effet, selon elle, une plus-value « constatée » s'entend, d'après le sens commun attribuable à ce terme, d'une plus-value « établie » ou « démontrée ».

Est donc indifférent le fait qu'une telle plus-value n'ait pas été exprimée en tant que telle au travers d'un document ou d'un acte quelconque, semblable circonstance n'empêchant nullement l'administration fiscale d'établir et de constater cette valeur conformément à l'article 340 du C.I.R. Comme le remarque la Cour, décider autrement mènerait à ce que le contribuable soit libre de choisir le montant de la plus-value qu'il exprime et que l'administration, quant à elle, se verrait privée de toute faculté de vérification de l'étendue et de l'existence des plus-values constatées.

§ 3 Droits et privilèges du Trésor

A ≡ Opposabilité des cessions de fonds de commerce et responsabilité solidaire des cessionnaires – Abrogation et remplacement de l'article 442*bis* C.I.R. par l'article 50 CRAF

L'article 442*bis* du C.I.R. a été abrogé, à partir du 1er janvier 2020, par la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé en matière fiscale (en abrégé, « *CRAF* »). Les règles d'inopposabilité et de solidarité qu'il prévoyait n'ont cependant pas disparu avec lui puisqu'elles sont, depuis lors, reprises à l'article 50 du CRAF[511].

Ce remplacement ne concrétise pas de changement par rapport au principe des règles d'inopposabilité et de solidarité anciennement prévue dans les hypothèses de cession d'éléments constitutifs d'un fonds de commerce. Il se découvre toutefois dans le nouveau texte quelques modifications textuelles ayant influences sur l'objet et sur l'étendue de la solidarité instituée.

En effet :

- là où l'ancien texte rendait le cessionnaire solidairement responsable du paiement « des dettes fiscales dues par le cédant », le nouveau texte renvoie désormais, plus largement, à toutes les « sommes dues à titre de créances fiscales et non fiscales » ;
- là où l'ancien texte limitait cette responsabilité solidaire à concurrence du montant déjà payé ou attribué par le cessionnaire ou d'un montant correspondant à la « valeur nominale » des actions ou parts attribuées en contrepartie, le nouveau texte renvoie désormais « à la valeur effective » des mêmes actions ou parts ;

511 L. 13 avril 2019, introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé en matière fiscale, *M.B.*, 30 avril 2019, art. 62 et 139, al. 1.

– là où l'ancien texte exigeait du receveur qu'il refuse délivrance d'un certificat permettant de faire échec au dispositif légal lorsque le cédant restait, au moment de sa demande, redevable de sommes « à titre d'impôts et de précomptes, en principal et additionnels, d'intérêts, d'accroissement d'impôts, d'amendes fiscales ou accessoires », le nouveau texte se réfère, de manière laconique mais plus large, aux sommes dont le cédant resterait au même moment redevable « à titre de créances fiscales et non fiscales ».

Section 11
La taxe caïman

David SEUTIN

Références

N. Appermont et B. Peeters, « Taxe Caïman 2.0., exit tax et liberté d'établissement : eau trouble ? », *Le Fiscologue International*, n° 411, 31 mars 2018, pp. 5 et s.

V.-A. de Brauwere et N. Thémelin, « Taxe Caïman 3.0 : le Crocodile aux dents trop longues », *R.P.P.B.I.*, n° 2024/2, pp. 117-167.

P. Delacroix, « La taxe Caïman : l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE ? », *T.B.F.-R.F.P.*, n° 10, 2019, pp. 37- 69.

F. Dierckx, « De kaaimantaks 2024 zonder Cadbury Schweppes ; of de ongeoorloofde export van het Belgische belastingsysteem », *T.F.R.*, 2024, n° 658, pp. 311-323.

G. Goyvaerts, C. Coudron et S. Gabriel, « Kaaimantaks 2.1: een overzicht », *Fiscale Actualiteit*, n° 2024/03, pp. 1-9.

G. Goyvaerts, E. Van Goidsenhoven *et al.*, « Taxe Caïman 2.1, top ou flop ? », *Tiberghien Newsflash*, 30 octobre 2023, www.tiberghien.be.

O. Hermand, V. Dehalleux et C. Delory, « La Taxe Caïman », in E.-J. Navez (dir.), *La fiscalité des revenus en pratique*, 1re éd., Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 501-561.

T. Kollruss, « Why Exit Taxation of Natural Persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law », *European Taxation*, avril 2022, pp. 148-154.

J. Malherbe, « La taxe Caïman 2.1 selon le projet de loi-programme 2023 », *Act. fisc.*, n° 2023/41, pp. 1 et s.

D.-E. Philippe, « Réforme de la taxe Caïman : exit tax en cas de départ vers l'étranger », *Le Fiscologue*, n° 1817, 22 décembre 2023, pp. 1 et s.

D.-E. Philippe, « Taxe Caïman 2.1 : les taxations à la sortie aux prises avec le droit européen », *Le Fiscologue International*, n° 482, 29 février 2024, pp. 1 et s.

D.-E. Philippe et O. Willez, « La société civile immobilière française aux prises avec la taxe Caïman », *Act. fisc.*, n° 2024/25, pp. 1 et s.

A. Ribes Ribes, « Les impôts de sortie sur les personnes physiques en droit européen : analyse jurisprudentielle et comparée », *R.G.C.F.*, n° 2018/1, pp. 23-47.

E. Van Goidsenhoven, A. Baltus et G. Goyvaerts, « Quelques actualités franco-belges en matière de QFIE et SCI », *Tiberghien Newsflash*, 21 décembre 2023, www.tiberghien.be.

Introduction

L'introduction de la « taxe Caïman » dans la législation fiscale belge vise à lutter contre une certaine forme d'évitement de l'impôt en Belgique consistant à placer (une partie de) son patrimoine dans des structures étrangères peu ou pas taxées dans leur État de résidence.

Après avoir initialement prévu une « simple » obligation déclarative de ces structures[512], le législateur belge a, ensuite, introduit une forme de taxation par transparence des revenus qu'elles perçoivent à charge de certains résidents fiscaux belges assujettis à l'impôt des personnes physiques (art. 5/1 du C.I.R.) et à l'impôt des personnes morales (art. 220/1 du C.I.R.)[513], destinée à « combler le vide existant actuellement en matière de taxation »[514].

Le régime de la taxe Caïman a encore été substantiellement étendu, une première fois, en 2018[515], pour être considérablement durci, une nouvelle (et dernière ?) fois, par une loi-programme du 22 décembre 2023 (ci-après « la loi-programme de 2023 »)[516], sous l'impulsion de la Cour des comptes[517].

Dans les lignes qui suivent, nous passerons en revue les principaux concepts et les mécanismes essentiels sur lesquels repose l'application de la taxe Caïman, à l'issue de la modification opérée par la loi-programme de 2023. Sans prétendre à l'exhaustivité (qui excéderait de loin les limites des présentes *Chroniques*), nous identifierons certaines mesures de facture récente susceptibles d'être stigmatisées au regard du droit primaire européen et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « C.J.U.E. ») en matière de libertés de circulation.

512 Loi portant des dispositions diverses du 30 juillet 2013, *M.B.*, 1er août 2013.

513 Loi-programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015.

514 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 30.

515 Loi-programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017, entrée en vigueur à partir du 1er janvier 2018.

516 Loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

517 Rapport 2013.13, « Taxe Caïman », 5 avril 2023, disponible à l'adresse suivante : https://www.ccrek.be/fr/publication/taxe-caiman.

Sous-section 1
Le concept de « construction juridique »

Les structures étrangères contre l'emploi desquelles le législateur belge entend lutter sont appréhendées par le concept de « construction juridique ». Cette notion est définie à l'article 2, § 1er, 13°, du C.I.R. qui en distingue trois types.

§ 1 Constructions juridiques « de type 1 »

En premier lieu, sont visés les trusts, fiducies et autres structures similaires qui ont pour objet de créer une séparation entre la propriété juridique et la propriété économique du patrimoine qui y est logé (construction juridique « de type 1 »)[518]. Ces structures sont qualifiées de constructions juridiques indépendamment du régime fiscal auquel elles sont soumises dans leur État de résidence.

§ 2 Constructions juridiques « de type 2 »

La notion de construction juridique recouvre également les entités dotées de la personnalité juridique qui soit ne sont pas soumises à un impôt sur les revenus dans leur État de résidence, soit y sont soumises à un impôt inférieur à 15 % de leur revenu imposable déterminé en vertu des règles belges (construction juridique « de type 2 »)[519].

A ≡ Entités exclues de la notion de construction juridique « de type 2 »

Parmi les entités comprises dans cette large définition, sont explicitement exclus certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (« OPCVM »)[520], certains organismes de placement alternatifs (« OPCA »), le cas échéant, considérés distinctement par

518 Art. 2, § 1er, 13°, a), du C.I.R. : « une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d'un administrateur afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes :
- le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l'administrateur ou d'une autre personne pour le compte de l'administrateur ;
- les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l'administrateur ;
- l'"administrateur est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la construction juridique et les règles particulières imposées à l'administrateur par la loi ».

519 Art. 2, § 1er, 13°, b), al. 1er, du C.I.R.

520 L'article 2, § 1er, 13°/1, a), du C.I.R. renvoie à la Directive 2009/65/CE du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) dont l'article 1.2 définit les OPCVM comme « les organismes [...] dont l'objet exclusif est le placement collectif en valeurs mobilières ou dans d'autres actifs financiers liquides [...], des capitaux recueillis auprès du public et dont le fonctionnement est soumis au principe de la répartition des risques et [...] dont les parts sont, à la demande des porteurs, rachetées ou remboursées, directement ou indirectement, à charge des actifs de ces organismes [...] ».

compartiment[521], certains fonds de pension et de gestion de participations de travailleurs ainsi que certaines sociétés dont les titres sont cotés en bourse[522].

B ≡ Constructions juridiques « de type 2 » établies au sein de l'EEE

Les entités visées par la définition de construction juridique « de type 2 » qui sont établies au sein de l'Espace économique européen (ci-après « EEE ») sont, par principe, exclues de la notion de construction juridique. Ce principe souffre, toutefois, de trois exceptions.

La *première exception* porte sur les « fonds dédiés » (visés à l'article 2, § 1er, 13°/1, al. 2 à 4, du C.I.R.[523]) lorsque leurs « droits sont détenus à plus de 50 p.c. par une personne, ou plusieurs personnes liées entre elles, le cas échéant considéré[s] distinctement par compartiment »[524].

La notion de « personnes liées » recouvre soit plusieurs personnes physiques ou morales qui exercent le contrôle sur une autre personne morale au sens de l'article 1:14 du Code des sociétés et associations (ci-après « CSA »), soit des personnes parentes ou alliées jusqu'au quatrième degré, ou encore des personnes mariées, cohabitants légaux ou qui ont leur domicile ou siège de la fortune à la même adresse[525].

Un fonds dédié est, en outre, réfragablement présumé constituer une construction juridique lorsque son gestionnaire d'actifs reçoit des instructions spécifiques des personnes détenant les droits de ce compartiment pour acheter ou vendre certains instruments financiers, ou encore, lorsqu'aucun gestionnaire d'actifs indépendant n'a été désigné[526].

La *deuxième exception* porte sur les « entités hybrides ». Il s'agit de sociétés qui ne sont pas considérées comme transparentes fiscalement par le droit belge (elles ne sont pas visées par l'article 29, § 2, du C.I.R.), qui disposent de la personnalité juridique en vertu du droit de l'État dans lequel elles sont établies mais qui y sont imposées dans le chef de leurs actionnaires ou associés. Une telle société échappera, toutefois, à la qualification de construction juridique si elle est soumise à un impôt sur les revenus au moins égal à 1 % de la part incombant à l'actionnaire ou l'associé sur le revenu imposable de cette société déterminé conformément aux règles belges.

Enfin, la *troisième exception* vise toute « autre personne morale » (qui n'est pas déjà incluse dans les deux premières exceptions) disposant de la personnalité juridique qui soit n'est pas soumise à un impôt sur les revenus dans son État de résidence, soit y est soumise à un impôt

521 Les OPCA visés sont ceux qui répondent aux conditions de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs (*M.B.*, 17 juin 2014) dont l'article 3, 2° définit la notion d'OPCA comme « des organismes de placement collectif, y compris leurs compartiments d'investissement, qui [...] lèvent des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de les investir, conformément à une politique d'investissement définie, dans l'intérêt de ces investisseurs ; et [...] qui ne répondent pas aux conditions de la Directive 2009/65/CE » (c'est-à-dire qu'ils ne sont pas considérés comme des OPCVM au sens de la Directive 2009/65/CE mentionnée ci-dessus).

522 Art. 2, § 1er, 13°/1, al. 1er, du C.I.R.

523 Il s'agit des OPCVM, OPCA et fonds de pension et de gestion de participation de travailleurs visés à l'article 2, § 1er, 13°/1, al. 1er, a), b) et c), du C.I.R. Par simplicité, la doctrine regroupe ces organismes sous le nom générique de « fonds dédiés ».

524 Art. 2, § 1er, 13°/1, al. 2, du C.I.R.

525 Art. 2, § 1er, 13°/1, al. 3, du C.I.R.

526 Art. 2, § 1er, 13°/1, al. 4, du C.I.R.

sur les revenus inférieurs à 1 % de son revenu imposable déterminé conformément aux règles belges.

Relevons que les « entités hybrides » et les « autres personnes morales » jouissaient, jusqu'à la réforme de 2023, d'une exception selon laquelle elles n'étaient pas considérées comme des constructions juridiques dès lors que les revenus tirés de leur activité principale auraient été exonérés en Belgique, dans le chef d'un résident belge personne physique ou personne morale, en application d'une convention préventive de la double imposition (ci-après « CPDI »), s'il les avait perçus directement (ci-après « exception CPDI »)[527].

La loi-programme de 2023 a abrogé l'arrêté royal qui consacrait ces exceptions pour les intégrer dans le C.I.R. Sans que cela ne soit justifié dans les travaux préparatoires, cette « exception CPDI » a tout simplement disparu de telle sorte que certaines entités qui échappaient auparavant à l'application de la taxe Caïman sont désormais susceptibles d'être qualifiées de constructions juridiques[528].

C ≡ Constructions juridiques « de type 2 » établies en dehors de l'EEE

Un arrêté royal déterminait auparavant les entités établies en dehors de l'EEE susceptibles d'être qualifiées de constructions juridiques[529]. La loi-programme de 2023 lui a fait subir le même sort que celui qui visait les entités établies au sein de l'EEE, de telle sorte que les entités établies en dehors de l'EEE qualifiables de constructions juridiques sont désormais celles qui répondent à la définition générale de construction juridique « de type 2 » de l'article 2, § 1er, 13°, b), al. 1er, du C.I.R. L'alinéa 3 de la disposition établit, en outre, trois cas de présomption réfragable de construction juridique pour les structures ou entités établies en dehors de l'EEE :

– les entités dotées de la personnalité juridique qui sont établies dans un État repris dans la liste de l'UE des juridictions non-coopératives ou dans celle des États à fiscalité inexistante ou peu élevée visée à l'article 307, § 1er/2, du C.I.R.[530] ;

---

527 Art. 1er, al. 2, de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b), alinéa 2, du C.I.R.92, *M.B.*, 29 décembre 2015.

528 À ce sujet et, plus particulièrement, en ce qui concerne la société civile immobilière française (SCI), voy. V.-A. de Brauwere et N. Thémelin, « Taxe Caïman 3.0 : le Crocodile aux dents trop longues », *R.P.P.B.I.*, 2024/2, pp. 117-167, spéc. pp. 135-139 ; D.-E. Philippe et O. Willez, « La société civile immobilière française aux prises avec la taxe Caïman », *Act. fisc.*, n° 2024/25, pp. 1 et s. ; E. Van Goidsenhoven, A. Baltus et G.D. Goyvaerts, « Quelques actualités franco-belges en matière de QFIE et SCI », 21 décembre 2023, www.tiberghien.be.

529 A.R. du 23 août 2015 d'exécution de l'article 2, § 1er, 13°, b), alinéa 3, C.I.R.92, *M.B.*, 18 août 2015.

530 Cette disposition est rédigée comme suit : « Les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, sont tenus de déclarer tous les paiements effectués directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables qui sont établis dans un État, sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus par une de ces personnes ou établissements stables, ou sur des comptes bancaires qui sont gérés ou détenus auprès d'établissements de crédit établis ou avec établissement stable dans un État qui au moment où le paiement a eu lieu :

a) soit est considéré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un État n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande ;

b) soit figure sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ;

c) soit est repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.

– les « fonds dédiés » tels que définis à l'article 2, § 1er, 13°/1, al. 2 à 4, du C.I.R. ;
– les « entités hybrides » visées à l'article 2, § 1er, 13°, b), al. 2, 2°, du C.I.R.

§ 3 Constructions juridiques « de type 3 »

Enfin, la notion de construction juridique recouvre une troisième occurrence visant certains contrats d'assurance en application desquels certains paiements à une construction juridique sont prévus (construction juridique « de type 3 »)[531].

L'introduction de ce nouveau type de construction juridique, en 2018, visait à lutter contre des pratiques d'évitement de la taxe Caïman par l'apport ou l'intégration d'une construction juridique « de type 1 » ou « de type 2 » à un contrat d'assurance en application duquel cette dernière perçoit des revenus. L'application de la taxe Caïman était alors évitée dès lors que le lien entre le fondateur et la construction juridique était rompu[532].

§ 4 Les constructions « intermédiaires » et « filiales »

Dans sa version antérieure, la taxe Caïman s'appliquait aux « constructions filiales » détenues par une « chaîne de constructions juridiques » afin d'appréhender la superposition de plusieurs constructions juridiques. Dans son rapport, la Cour des comptes relève toutefois qu'il était aisé d'échapper à l'application de la taxe Caïman en interposant une société normalement taxée qui rompt ainsi la chaîne de constructions juridiques détenues par le fondateur.

Le législateur a alors remplacé la notion de « constructions en chaîne » par celle de « construction intermédiaire » qui vise toute « construction juridique ou société, association, établissement, organisme ou entité, possédant ou non la personnalité juridique en vertu du droit qui le régit, qui détient entièrement ou partiellement les actions ou parts ou droits économiques

---

Pour l'application de l'alinéa 1er, on entend par État, un État indépendant qui est reconnu par la majorité des membres des Nations unies, ou une partie de cet État qui est compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés, global ou partiel, et on entend par un État à fiscalité inexistante ou peu élevée, un État qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen et :
– qui ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère, soit ;
– dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 p.c. ou ;
– dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 p.c.
La liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. Cette liste est mise à jour par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres ».
La liste dont il est question figure à l'article 179 A.R./C.I.R.

531 Art. 2, § 1er, 13°, c), du C.I.R. : « un contrat, dans la mesure où ce contrat :
– prévoit, en échange du paiement d'une ou plusieurs primes, pendant la durée du contrat ou à l'expiration de celui-ci, le paiement des revenus perçus par une construction juridique visée au a) ou b), ou la distribution des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b) ;
– prévoit, en échange de l'apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b), pendant la durée du contrat ou à l'expiration de celui-ci, le paiement ou la distribution des droits, des actions ou parts ou des actifs apportés ou de leur contrevaleur ».

532 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2017-2018, n° 54-2746/001, p. 31.

d'une construction filiale ou d'une autre construction intermédiaire »[533]. Cette nouvelle notion recouvre tant des constructions juridiques que des sociétés normalement taxées.

La notion de construction filiale est également modifiée et est désormais définie comme toute « construction juridique dont les actions ou parts ou droits économiques sont totalement ou partiellement détenus par une construction intermédiaire »[534].

La nouvelle notion (sans cesse élargie) de construction juridique (et ses avatars « intermédiaire » et « filiale ») est le fruit d'une dialectique entre, d'une part, la volonté du législateur d'appréhender le plus largement possible les « patrimoines flottants » qui échappent à l'impôt en Belgique et, d'autre part, les moyens (sophistiqués) mis en place par les contribuables afin d'éviter l'application de la taxe Caïman. D'aucuns considèrent que ces évolutions aboutissent à une législation de moins en moins lisible et prévisible pour le contribuable (et même pour ses conseillers) dont on peine, désormais, à comprendre la logique sous-jacente[535].

Sous-section 2
Le concept de « fondateur »

L'article 2, § 1er, 14°, C.I.R. distingue cinq catégories de fondateurs :

- la personne physique ou morale qui a constitué une construction juridique (« fondateur-constituant ») ;
- lorsque la construction juridique a été constituée par un tiers, la personne physique ou morale qui lui a apporté des biens et des droits (« fondateur-apporteur ») ;
- les personnes physiques qui ont hérité ou qui hériteront directement ou indirectement d'un fondateur-constituant ou d'un fondateur-apporteur à moins qu'elles ne démontrent qu'ils ne pourront bénéficier « à aucun moment et ni d'une manière quelconque, d'un avantage octroyé par la construction juridique » (« fondateur-héritier ») ;
- la personne physique ou la personne morale qui détient directement ou indirectement via une construction intermédiaire les droits juridiques ou économiques des actions ou parts d'une construction juridique « de type 2 » (« fondateur-détenteur »)[536] ;
- la personne physique ou morale qui a conclu un contrat d'assurance visé par la définition de construction juridique « de type 3 » (fondateur d'une construction juridique « de type 3 »).

533 Art. 2, § 1er, 13/3, C.I.R.

534 Art. 2, § 1er, 13/2, C.I.R.

535 Voy. not. V.-A. de Brauwere et N. Thémelin, « Taxe Caïman 3.0 : le Crocodile aux dents trop longues », *op. cit.*, pp. 117-167 et G. Goyvaerts, C. Coudron et S. Gabriel, « Kaaimantaks 2.1: een overzicht », *Fisc. Act.*, n° 2024/03, pp. 1-9.

536 Cette définition de fondateur-détenteur a été modifiée par la loi-programme de 2023 afin de prendre en compte la nouvelle notion de « construction intermédiaire ».

La loi-programme de 2023 introduit une nouvelle présomption réfragable selon laquelle est qualifiée de fondateur la personne physique mentionnée dans un registre UBO comme bénéficiaire ultime d'une entité considérée comme une construction juridique[537].

Sous-section 3
Imposition par transparence

Le principe d'imposition par transparence implique que les revenus perçus par une construction juridique sont imposés à charge de son fondateur comme s'il les avait directement recueillis[538]. Ainsi, les revenus perçus par la construction juridique sont imposés dans le chef du fondateur conformément aux règles édictées par le C.I.R. pour les revenus correspondants. Des intérêts perçus par la construction juridique seront donc imposables en tant qu'intérêts imputables au fondateur en vertu de la qualification qu'ils reçoivent de l'article 19 du C.I.R. De même, une plus-value sur actions réalisée par la construction juridique, dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, sera exonérée dans le chef du fondateur sur pied de l'article 90, al. 1er, 9°, 1er tiret, du C.I.R.

L'imposition par transparence peut désormais s'appliquer indirectement lorsque la construction juridique qui perçoit les revenus est détenue via une chaîne de constructions intermédiaires[539]. Autrement dit, il est fait abstraction des constructions intermédiaires pour l'application de l'imposition par transparence des revenus perçus par une construction filiale. Dans cette hypothèse, le fondateur devrait être imposé proportionnellement à la quote-part des droits qu'il détient dans celle-ci[540].

Afin d'éviter que des revenus perçus par une construction filiale, qui ont déjà été imposés dans le chef du fondateur, ne soient à nouveau taxés lorsqu'ils sont distribués à une autre construction juridique (intermédiaire), il est désormais prévu que l'imposition par transparence ne s'appliquera pas dans cette hypothèse à condition que les revenus en question aient déjà subi leur régime d'imposition en Belgique au sens de l'article 21, al. 1er, 12° et al. 2, du C.I.R.[541].

L'article 5/1, § 3, du C.I.R. prévoit quatre exceptions à l'imposition par transparence.

La *première exception* vise les entités dotées de la personnalité juridique soumises à un impôt sur les revenus au moins égal à 15 % de son revenu imposable déterminé en vertu des règles belges[542]. Cette règle implique donc de « reconstituer » la base imposable de l'entité étrangère conformément aux règles belges applicables et de comparer la charge fiscale à laquelle elle est soumise dans son État de résidence avec celle à laquelle elle aurait été soumise si elle avait été résidente en Belgique. Cette exception est quelque peu surprenante dès

537 Art. 2, § 1er, 14°, al. 2, du C.I.R.
538 Art. 5/1, § 1er, al. 1er, du C.I.R.
539 Art. 5/1, § 1er, al. 2, du C.I.R.
540 V.-A. de Brauwere et N. Thémelin, « Taxe Caïman 3.0 : le Crocodile aux dents trop longues », *op. cit.*, p. 143.
541 Voy. *infra* sur l'exonération prévue par cette disposition.
542 Art. 5/1, § 3, al. 1er, a), du C.I.R.

lors qu'une entité qui satisfait à ce test sera *ab initio* exclue de la définition de construction juridique « de type 2 ».

La *seconde exception*, dite « exception de substance »[543], vient d'être réécrite dans le cadre de l'adoption de la loi-programme de 2023 afin de l'aligner sur l'exception de substance de la nouvelle règle *CFC* belge de l'article 185/2 du C.I.R.[544]. La construction juridique échappera à l'imposition par transparence si le fondateur démontre que les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- la construction juridique est établie dans un État ou une juridiction qui est partie à un instrument juridique avec la Belgique qui prévoit l'échange d'informations fiscales ;
- la construction juridique « exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, et [...] ses revenus sont principalement réalisés par celle-ci » ;
- l'activité économique ne doit pas avoir « pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de cette construction juridique ».

L'alinéa 2 de l'article 5/1, § 3, du C.I.R. précise qu'une activité économique consiste en « l'offre de biens ou services à un marché déterminé ».

Les travaux préparatoires indiquent, en outre, que l'activité économique sera considérée comme substantielle si « les revenus tirés de [celle-ci sont] substantiels par rapport à l'ensemble des revenus tirés de la construction juridique »[545].

Au même titre que la précédente « exception de substance »[546], la nouvelle est susceptible d'être contraire à la jurisprudence de la CJUE en matière de libertés de circulation en lien avec des mesures anti-abus nationales et, plus particulièrement, des règles *CFC*[547].

---

543 Art. 5/1, § 3, al. 1er, b) et al. 2, du C.I.R.

544 « CFC » est l'acronyme anglais de « *Controlled Foreign Corporation* » (ou « société étrangère contrôlée » en français, « SEC »). Cette règle vise, en substance, à imposer, dans le chef d'une société mère résidente belge, les bénéfices non-distribués issus d'actifs financiers (revenus dits « passifs », par opposition à des revenus issus d'une activité économique « opérationnelle ») perçus par une société filiale étrangère établie dans un État à faible fiscalité. Contrairement à la taxe Caïman, la règle *CFC* belge n'instaure pas une taxation par transparence puisque les bénéfices non distribués de la filiale sont imposables au titre de bénéfices dans le chef de la société mère indépendamment de la nature du revenu sous-jacent. D'un point de vue de technique de la déclaration fiscale à l'impôt des sociétés, ces bénéfices non distribués sont traités comme une « dépense non-admise ».

545 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 29.

546 Elle était consacrée à l'article 5/1, § 3, b), *ancien*, C.I.R. en ces termes : « Les paragraphes 1er et 2 ne sont pas applicables pour l'exercice d'imposition pour lequel le fondateur : [...] établit dans la déclaration annuelle à l'impôt sur les revenus et démontre sur simple demande que la construction juridique est établie dans un État visé au § 2, alinéa 2, et que :

- les revenus de cette construction juridique sont principalement recueillis suite à l'exercice d'une ou plusieurs activités économiques effectives, activités qui ne peuvent avoir pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de cette construction juridique, et que ;
- cette construction juridique a un ensemble de locaux, de personnel et d'équipements à sa disposition qui est en rapport avec les activités économiques effectives visées au premier tiret ».

Pour une critique de l'ancienne exception de substance au regard de la jurisprudence de la C.J.U.E. en matière de libertés de circulation, voy. P. Delacroix, « La taxe Caïman : l'extension de la notion de construction juridique à des sociétés européennes serait-elle contraire au droit de l'UE ? », *T.B.F.-R.F.P.*, n° 10, 2019, pp. 37-69, spéc. pp. 51-52.

547 En ce sens, voy. F. Dierckx, « De kaaimantaks 2024 zonder Cadbury Schweppes ; of de ongeoorloofde export van het Belgische belastingsysteem », *T.F.R.*, 2024, n° 658, pp. 311-323.

Contrairement à ce que prétend le législateur dans les travaux préparatoires[548], la jurisprudence européenne issue de l'arrêt *Cadbury Schweppes*[549] est toujours bien applicable aux mesures anti-abus nationales[550] qui doivent alors lutter uniquement contre les « montages purement artificiels » et non pas contre des situations « dont la réalité économique ne saurait être contestée »[551].

Or, l'interprétation restrictive de la notion d'« activité économique » consacrée par la législation belge exclut, notamment, des sociétés *holding* dont l'activité économique consiste en la gestion passive d'actifs (dès lors qu'elles n'offrent pas de biens ni de services à un marché déterminé) alors même que leur établissement dans l'État d'accueil correspond à une implantation réelle et reflète la réalité économique[552].

L'examen de substance dans le chef de telles sociétés doit pourtant être limité à des exigences minimales[553] et la seule gestion passive d'actifs ou le fait que leurs revenus ne proviennent que la gestion de ceux-ci n'implique pas, en soi, l'existence d'un « montage purement artificiel »[554].

Par ailleurs, les sociétés patrimoniales, dont l'activité économique consiste en « la gestion du patrimoine privé du fondateur », ne peuvent pas bénéficier de l'exception de substance et seront donc automatiquement soumises à la taxe Caïman sans possibilité de démontrer qu'elles disposent d'une substance économique suffisante. Cette exclusion de principe nous paraît constituer une présomption générale et irréfragable d'abus, en principe, prohibée par la CJUE[555].

---

548 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 28.

549 C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, aff. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 (ci-après « *Cadbury Schweppes* »). Dans cet arrêt, la CJUE emploie, pour la première fois en matière de fiscalité directe, le concept de « montage purement artificiel » afin de distinguer l'usage légitime de l'usage abusif des libertés de circulation. En matière de règles *CFC* (dont il était question dans cette affaire), la C.J.U.E. considère que l'établissement d'une société filiale dans un autre État membre à fiscalité réduite ne constitue pas un « montage purement artificiel » s'il vise une implantation réelle dans l'État d'accueil et l'exercice d'une activité économique effective. La réalité économique de l'établissement de la filiale peut être corroborée par des « éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la [société] en termes de locaux, de personnel et d'équipements » (n° 67).

550 À tout le moins pour l'application de la taxe Caïman dans des situations intra-européennes. Dans des situations relevant de la libre circulation des capitaux en relation avec des États tiers, l'arrêt *X GmbH* (C.J.U.E., 26 février 2019, *X GmbH c/ Finanzamt Stuttgart*, aff. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136) devrait constituer la référence. Dans cet arrêt, la CJUE consacre une interprétation plus large de la notion de « montage purement artificiel » en comparaison avec celle issue de l'arrêt *Cadbury Schweppes*. Cette interprétation devrait toutefois être strictement circonscrite à la matière de la libre circulation des capitaux avec des États tiers. En ce sens, voy. M. Helminen, *EU Tax Law – Direct taxation*, IBFD, Amsterdam, 2023, p. 163. Sur cet arrêt, voy. égal. CFE ECJ Task Force, « Opinion Statement ECJ-TF 4/2019 on the ECJ Decision of 26 February 2019 in X-GmbH (Case C-135/17), Concerning the Application of the German CFC Legislation in Relation to Third Countries », *European Taxation*, avril 2020, pp. 152-157.

551 C.J.U.E., 13 novembre 2014, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-112/14, ECLI:EU:C:2014:2369, n° 28.

552 C.J.U.E., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, précit., n^{os} 65-68.

553 Concl. av. gén. J. Kokott, 1er mars 2018, *N Luxembourg 1 c. Skatteministeriet*, aff. C-115/16, ECLI:EU:C:2018:143, n° 67 et concl. av. gén. J. Kokott, 1er mars 2018, *Skatteministeriet c. T Danmark*, aff. C-116/16, ECLI:EU:C:2018:144, n° 55. Voy. égal. S. Geringer, « Criteria for the Application of Anti-Abuse Provisions to Holding Companies under ECJ Case Law: Their Significance in Interpreting and Applying ATAD Provisions », *European Taxation*, octobre 2020, pp. 443-450.

554 C.J.U.E., 20 décembre 2017, *Deister Holding AG et Juhler Holding A/S*, aff. C-504/16 et C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, n° 73 (ci-après « *Deister Holding* »).

555 *Ibid.*, n° 70.

La *troisième exception*[556] a également été ajoutée par la loi-programme de 2023 afin d'éviter les doubles impositions résultant d'une application cumulative de l'imposition par transparence de la taxe Caïman dans le chef d'un fondateur et de la nouvelle règle *CFC* belge applicable à l'impôt des sociétés. Ainsi, il est désormais prévu que l'imposition par transparence ne s'appliquera pas lorsque les revenus de la construction juridique sont imposés dans le chef d'une société belge en application de la règle *CFC* de l'article 185/2 du C.I.R.

Cette exception crée également une différence de traitement en fonction de l'État de résidence de la société qui détient la construction juridique, ce qui peut être critiquable au regard de la liberté d'établissement consacrée par le droit européen.

Elle ne s'applique, en effet, que si la société *holding* est imposée sur la base de l'article 185/2 du C.I.R., ce qui implique nécessairement qu'elle soit résidente belge. Ainsi, le fondateur, qui détient indirectement une construction juridique via une société établie dans un autre État membre, ne pourra bénéficier de cette exception même lorsque les revenus de la construction juridique sont également imposés dans le chef de la société *holding* établie dans un autre État membre sur la base d'une disposition *CFC*[557]. Cette différence de traitement en fonction du lieu de résidence de la société *holding* est de nature à dissuader les personnes physiques belges d'exercer leur liberté d'établissement ou de la rendre moins attrayante et peut, par conséquent, constituer une restriction prohibée à cette liberté.

Enfin, la *quatrième exception* vise l'hypothèse où les revenus de la construction juridique ont déjà été imposés dans le chef d'un autre fondateur en vertu du régime d'imposition par transparence des articles 5/1 ou 220/1 du C.I.R.

Sous-section 4
Imposition des revenus distribués (effectivement ou fictivement) par la construction juridique

§ 1 Régime fiscal des revenus effectivement distribués

L'article 5/1, § 1er, al. 8, du C.I.R. précise désormais que l'application du régime d'imposition par transparence n'empêche pas l'imposition ultérieure des revenus distribués au fondateur par la construction juridique.

Lorsqu'une construction juridique distribue un dividende au sens de l'article 18, al. 1er, 1° à 2°*ter*, du C.I.R., celui-ci est imposable en tant que tel en application de la disposition

556 Art. 5/1, § 3, al. 1er, c), du C.I.R.

557 Tous les États membres prévoient, en principe, l'application d'une règle *CFC* dès lors qu'ils étaient tenus de transposer l'*ATAD* (et ses articles 7 et 8) pour le 1er janvier 2019 (Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 17 juillet 2016, L 193/1).

correspondante[558]. L'article 18, al. 1er, 3°, du C.I.R. prévoit, en outre, que toute autre somme distribuée par une construction juridique, qui ne constitue pas un dividende au sens des 1° à 2°*ter* de la disposition, est également imposable au titre de dividende. Ainsi, quelle que soit la somme attribuée par une construction juridique, celle-ci sera qualifiée de dividende imposable au taux distinct de 30 %.

Afin « de prévenir les manipulations consistant à attendre la période imposable au cours de laquelle la construction juridique perd sa qualification pour procéder à une distribution »[559], la loi-programme de 2023 ajoute désormais que sont imposables en tant que dividendes les revenus distribués par une entité qui a été considérée comme une construction juridique au cours d'au moins une des trois dernières périodes imposables (ci-après « règle des trois ans ») et qui n'est pas exclue de l'imposition par transparence en vertu de l'article 5/1, § 3, du C.I.R.

Pour échapper à l'imposition des revenus distribués par la construction juridique, le contribuable belge peut encore démontrer que ceux-ci proviennent des capitaux apportés par le fondateur.

Afin d'éviter que les revenus d'une construction juridique soient imposés à deux reprises (lors de leur perception par la construction juridique, par application de l'imposition par transparence, et lors de leur distribution ultérieure), l'article 21, al. 1er, 12°, du C.I.R. prévoit que les revenus distribués « par une entité qui pour au moins une des trois périodes imposables écoulées a été considérée comme une construction juridique ou une construction intermédiaire » sont exonérés pour autant qu'ils aient « subi leur régime d'imposition en Belgique ».

Sous l'empire de la législation antérieure, un revenu était considéré comme ayant subi son régime d'imposition en Belgique lorsqu'il avait déjà été imposé dans le chef du fondateur par application de l'imposition par transparence mais également s'il était exonéré en vertu d'une disposition du C.I.R. ou d'une CPDI.

Par exemple, un dividende distribué par une construction juridique issu d'une plus-value sur actions réalisée dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé, exonérée en vertu de l'article 90, al. 1er, 9°, 1er tiret, du C.I.R., était considéré comme ayant subi son régime d'imposition en Belgique. Il en allait de même pour un revenu tiré d'un bien immeuble situé à l'étranger imposable dans l'État de la source en vertu de la CPDI conclue entre cet État et la Belgique. L'on disait alors à propos de cette exonération qu'« exemption vaut impôt ».

Selon les travaux préparatoires de la loi-programme de 2023[560] et le rapport de la Cour des comptes[561], l'application de la taxe Caïman à ce type de situation est plus avantageuse que si elle ne s'appliquait pas. La Cour des comptes illustre ce propos par l'exemple de la combinaison de l'exonération de la distribution de revenus ayant subi leur régime d'imposition

558 En substance, il s'agit des dividendes *sensu stricto* (1°), des remboursements de capital libéré ou de primes d'émission considérés comme des dividendes (2° et 2°*bis*) et des bonis d'acquisition et de liquidation au sens des articles 189, 188 et 209 du C.I.R. (2°*ter*).

559 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 30.

560 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 23.

561 Rapport de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 32.

en Belgique et de l'exonération des plus-values sur actions sur pied de l'article 90, al. 1er, 9°, 1er tiret, du C.I.R. En effet, dans cette hypothèse, le revenu n'était imposé ni lors de sa réalisation, ni lors de sa distribution.

La loi-programme restreint alors le régime d'exonération des distributions en ajoutant qu'un revenu ne sera pas considéré comme ayant subi son régime d'imposition en Belgique lorsqu'il tombe en dehors du champ d'application du C.I.R. ou est exonéré en vertu du C.I.R. ou d'une CPDI[562].

Par-là, l'égalité de traitement que le législateur entendait (ré)introduire, entre le contribuable belge qui détient son patrimoine en personne physique et celui qui le loge dans une construction juridique[563], est rompue puisque le second ne sera plus en mesure de bénéficier des exonérations prévues par le C.I.R. ou par une CPDI, contrairement au premier. Cette différence de traitement devrait, sans doute, être considérée comme disproportionnée par rapport à l'objectif de « lutte contre l'évasion fiscale ». En effet, le même investissement réalisé par le biais d'une construction juridique engendre désormais une taxation supplémentaire par rapport à la situation où il est effectué en personne physique, là où l'imposition par transparence permettait de soumettre un revenu au régime d'imposition belge comme si la construction juridique n'était pas interposée . Ce rétablissement d'une égalité, par l'assujettissement des revenus perçus par la construction juridique aux règles du C.I.R. (qu'elles prévoient une imposition ou une exonération), était suffisante pour anéantir l'abus. Cette rupture d'égalité est, selon nous, susceptible de constituer une restriction prohibée aux libertés de circulation.

Relevons, enfin, que l'exonération sera également applicable lorsque les revenus distribués ont déjà été imposés en tant que bénéfices non distribués en vertu de l'article 18, al. 1er, 3°/1, du C.I.R.

§ 2 Imposition des distributions fictives

A ≡ Apport et transfert

La législation antérieure prévoyait deux hypothèses de distributions fictives lorsque, d'une part, les droits économiques, actions ou parts ou les actifs d'une construction juridique « de type 1 » ou « de type 2 » étaient *apportés* à une nouvelle structure et, d'autre part, lorsque les actifs de la construction juridique étaient *transférés* vers un État qui n'a pas conclu d'accord en matière d'échange d'informations avec la Belgique[564].

562 Art. 21, al. 2, du C.I.R.

563 Voy. projet de loi-programme du 10 août 2015, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch.repr., sess. 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 30 et projet de loi-programme du 6 novembre 2017, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2017-2018, n° 54-2746/001, p. 28.

564 Cette hypothèse vise principalement le cas du transfert de siège de la construction juridique vers un autre État que son État d'origine. Voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 54-2746/001, p. 37 : « Dans le cas où la construction juridique, y compris tous les actifs, déménage vers un autre État, ou dans le cas où les actifs d'une construction juridique sont transférés vers un autre État avec lequel il n'existe pas d'échange d'informations fiscales effectif, ces actifs sont présumés de façon irréfragable être distribués ».

Afin de clarifier que les revenus imposables en vertu de ces deux fictions doivent être imposés en tant que dividendes, le siège de la matière a été déplacé de l'article 5/1, § 2, du C.I.R. à l'article 18, al. 1er, 3°/1, 1er tiret, du C.I.R.[565].

Elles n'ont toutefois pas été intégrées telles quelles. En premier lieu, il est désormais précisé que le transfert ou l'apport qui a lieu vers la Belgique n'est pas visé par la distribution fictive[566]. En second lieu, l'exception concernant les transferts vers des États qui ont conclu un accord en matière d'échange d'informations fiscales avec la Belgique n'existe tout simplement plus. Cela a pour effet de considérablement élargir le champ d'application de cette distribution fictive puisque seuls les apports ou transferts vers la Belgique seront épargnés.

Ces hypothèses de distributions fictives donnent lieu à l'imposition, dans le chef du fondateur, des « bénéfices non distribués » de la construction juridique. Selon le ministre des Finances, cette notion vise « toute réserve que le patrimoine de la construction juridique a fait fructifier au-delà du patrimoine apporté par le fondateur »[567]. La doctrine est, pour le moment, partagée sur le contenu exact de ce concept[568].

Les bénéfices constitués avant l'entrée en vigueur de ces mesures seront donc imposables dans ces hypothèses.

Ces deux nouvelles formes de taxation à la sortie sont également susceptibles de constituer des entraves prohibées aux libertés de circulation européennes dès lors qu'elles ne devraient pas pouvoir être considérées comme proportionnées au regard du motif de justification tiré de la « sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres » précédemment admis par la C.J.U.E.

Dans sa jurisprudence en matière d'*exit tax*[569], la C.J.U.E. admet la taxation de plus-values latentes sur des actifs lorsque ces derniers sont transférés dans un autre État que celui sur le territoire duquel les bénéfices générés par ces actifs ont été réalisés et échappent alors définitivement à son pouvoir d'imposition[570].

---

565 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 30.

566 À la lecture littérale du texte, le cas de l'apport vers la Belgique ne semble pas être visé par l'exclusion. Voy. toutefois, D.-E. Philippe, « Taxe Caïman 2.1 : les taxations à la sortie aux prises avec le droit européen », *Le Fiscologue International*, n° 482, 29 février 2024, pp. 1 et s. selon lequel cette interprétation littérale irait à l'encontre de l'objectif du législateur d'inciter le rapatriement des constructions juridiques vers la Belgique.

567 *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55 3697/014, p. 24.

568 Voy. D.-E. Philippe, « Taxe Caïman 2.1 : les taxations à la sortie aux prises avec le droit européen », *op. cit.*, p. 2 et G. Goyvaerts, C. Coudron et S. Gabriel, « Kaaimantaks 2.1 : een overzicht », *op. cit.*, p. 6 qui considèrent que sont visées les réserves historiques, y compris les plus-values latentes sur les actifs. *Contra* : V.-A. de Brauwere et N. Thémelin, « Taxe Caïman 3.0 : le Crocodile aux dents trop longues », *op. cit.*, p. 157, qui considèrent que la notion vise « l'intégralité des bénéfices réalisés et mis en réserve ou reportés depuis la constitution de la construction juridique » sans, toutefois, que ne soient visées les plus-values latentes sur les actifs qui, selon ces auteurs, ne constituent pas, en soi, des « bénéfices ».

569 L'on appelle généralement *exit tax* une imposition des plus-values latentes sur des actifs en raison du transfert de résidence fiscale d'un contribuable ou du transfert desdits actifs en dehors de l'État sur le territoire duquel les plus-values ont été réalisées mais pas encore imposées. Voy. M. Helminen, *EU Tax Law – Direct Taxation*, *op. cit.*, p. 77.

570 T. Kollruss, « Why Exit Taxation of Natural Persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law », *European Taxation*, avril 2022, p. 149.

À la lumière de cette jurisprudence, trois critiques peuvent alors être émises à l'encontre de ces deux cas de taxation à la sortie :

- les actifs imposables n'ont jamais été situés sur le territoire belge et la Belgique s'est octroyée unilatéralement, par le biais d'une fiction fiscale, le pouvoir d'imposition sur ceux-ci. Les taxations à la sortie visent, en outre, des réserves de constructions juridiques constituées antérieurement à l'entrée en vigueur des règles relatives à la taxe Caïman ;
- il irait bien au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer une « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres » d'imposer, au moment de leur transfert, des bénéfices non distribués d'une construction juridique qui ont déjà été imposés par application du régime d'imposition par transparence ;
- en cas de transfert d'actifs ou de siège d'une construction juridique, la Belgique ne perd pas *ipso facto* son pouvoir d'imposition dès lors que les revenus des actifs transférés pourraient être toujours imposables en application du régime d'imposition par transparence dans le chef de la nouvelle construction juridique ou dans celui de l'entité considérée comme une construction juridique pour autant qu'elle conserve cette qualification.

B ≡ Exit tax

La mesure issue de la loi-programme de 2023 qui a fait le plus parler d'elle est sans aucun doute l'introduction d'une *exit tax* tant elle constitue une grande première à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des personnes morales belges. Cette *exit tax* consiste en l'imposition des bénéfices non distribués de la construction juridique en cas de transfert de résidence fiscale du fondateur personne physique ou personne morale[571].

Le ministre des Finances a confirmé qu'en cas de pluralité de fondateurs, seul celui qui transfère sa résidence fiscale sera soumis à cette *exit tax*[572]. Bien que le texte légal ne le précise pas explicitement, la logique voudrait qu'il soit imposé sur les bénéfices non distribués en proportion de ses parts ou droits dans la construction juridique.

Relevons, par ailleurs, que les trois nouveaux cas d'imposition de distributions fictives ne sont pas soumis à la « règle des trois ans », contrairement à l'imposition des revenus distribués en vertu de l'article 18, al. 1er, 3°, du C.I.R.

Contrairement aux deux premières hypothèses de taxation à la sortie, la Belgique perd, ici, définitivement le pouvoir d'imposition sur les revenus de la construction juridique à défaut de fondateur résident belge. Toutefois, les deux premiers griefs que nous avons émis plus haut à l'égard des taxations à la sortie en cas d'apport ou de transfert d'actifs, au regard du motif de justification tiré de la « sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres », peuvent être transposables à cette hypothèse de taxation à la sortie en cas de transfert de la résidence fiscale du fondateur.

571 Art. 18, al. 1er, 3°/1, 2e et 3e tirets, du C.I.R.
572 *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55-3697/014, p. 24.

C ≡ Étalement du paiement de l'impôt

Dans ces trois cas d'imposition des bénéfices non distribués, le fondateur aura la possibilité d'étaler le paiement de l'impôt sur cinq ans, si la construction juridique est établie au sein de l'EEE[573].

Cette possibilité d'étalement a été prévue pour prendre en compte les exigences du droit européen[574]. Afin d'être pleinement conforme à la jurisprudence de la C.J.U.E. en matière d'*exit tax*, un échelonnement du paiement de l'impôt devrait, à notre sens, être également prévu lorsque le fondateur transfère sa résidence dans un autre État de l'EEE, indépendamment de l'État dans lequel est établie la construction juridique[575]. En effet, tant l'établissement d'une construction juridique dans un autre État membre que le transfert de résidence fiscale d'une personne physique ou morale au sein de l'EEE sont susceptibles d'être protégés par les libertés de circulation.

Sous-section 5
Obligation déclarative

Depuis que la taxe Caïman existe, les contribuables à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des personnes morales, pour autant qu'ils soient fondateurs ou qu'ils en aient recueilli un quelconque avantage, doivent mentionner l'existence de leur construction juridique dans leur déclaration fiscale[576].

Jusqu'à la dernière réforme, ces contribuables devaient, en outre, renseigner certaines informations permettant uniquement l'identification des constructions juridiques dont ils déclaraient l'existence[577]. Dorénavant, cette obligation déclarative est renforcée et ces contribuables doivent, en outre, renseigner (via une annexe « 276 CJC » à la déclaration à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales) les éléments suivants :

- les revenus repris dans la déclaration qui ont été recueillis par chaque construction juridique dont l'existence est déclarée ;
- le montant du patrimoine de la construction juridique à la fin de la période imposable ;
- la partie du patrimoine qui a été apportée par le fondateur ;
- les dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 3° et 3°/1, du C.I.R. repris dans la déclaration, ainsi que ceux qui ont été exonérés en application de l'article 21, alinéa 1er,

573 Art. 413/1, § 1er, 7°, C.I.R.

574 *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55-3697/001, p. 30.

575 Voy. T. Kollruss, « Why Exit Taxation of Natural persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law », *op. cit.*, pp. 148-154 selon lequel il ressort de la jurisprudence de la C.J.U.E. que l'échelonnement du paiement de l'impôt à la sortie dans le temps n'est pas suffisant pour répondre aux exigences du principe de proportionnalité en ce qui concerne les personnes physiques. Dans ce cas, l'auteur soutient qu'il conviendrait de reporter l'imposition à la réalisation effective des actifs transférés visés par l'*exit tax*.

576 Art. 307, § 1er/1, c) et § 1er/3, du C.I.R.

577 Art. 307, § 1er/4, du C.I.R.

12°, du C.I.R. et ceux qui ne doivent pas être repris dans la déclaration parce qu'ils ont fait l'objet d'une retenue de précompte mobilier.

Selon le législateur, cette nouvelle obligation renforcée permettra de « faciliter le suivi administratif et de faciliter le suivi du rendement budgétaire de la taxe Caïman »[578].

Sous-section 6
Entrée en vigueur

Les dispositions relatives à l'obligation déclarative renforcée sont applicables dès l'exercice d'imposition 2024 (période imposable 2023), tandis que les modifications des dispositions de droit fiscal matériel sont applicables « aux revenus qui sont recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 1er janvier 2024 »[579]. Les réserves « historiques » des constructions juridiques, accumulées entre 2015 et 2023, devraient donc être impactées par le durcissement de l'article 21, al. 2, du C.I.R. (et la suppression de l'adage « exemption vaut impôt ») ainsi que par l'introduction de l'*exit tax*[580].

578 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2023-2024, n° 55-3697/001, p. 33.

579 Art. 23 de la loi-programme de 2023.

580 G. Goyvaerts, C. Coudron et S. Gabriel, « Kaaimantaks 2.1: een overzicht », *op. cit.*, p. 9.