

La Lettre Fiscale Belge



Sommaire

Le sommaire de ce numéro spécial se trouve exceptionnellement en page 2

Les autrices et auteurs connus pour leurs interventions de grande qualité qui ont répondu à notre demande d'écriture d'un article de leur choix pour fêter ce numéro 500 sont :

François Collon, Katia Delfin Diaz, Olivier Evrard, Christophe Franssen, Geoffroy Galéa, Luc Herve, Céline Joly, Tony Lamparelli, Christophe Lenoir, Thierry Litannie, Océane Magotteaux, Bernard Mariscal, Pauline Maufort, Marc Petit, Nicolas Rosoux, Roland Rosoux, Sabrina Scarnà, Sophie Sprio, Julien Squifflet, Laurent Tainmont, Sébastien Thiry et Sébastien Watelet.



Éditorial - 500 numéros de passion et de réflexions

« Le savoir est la seule matière qui s'accroît quand on la partage »
(Socrate, philosophe grec du V^e siècle av. J.-C.).

Bien plus tard, Antoine de Saint-Exupéry (écrivain français, 1900-1944) donna la même vertu à l'amour : *« L'amour est la seule chose qui grandit quand elle se partage »* (on lui attribue la citation).

Cinq cents numéros. Un chiffre impressionnant que l'on espérait mais ne pensait honnêtement pas atteindre il y a vingt ans, mais surtout une aventure intellectuelle et humaine qui, depuis tant d'années, unit une communauté de praticiens et de passionnés du droit fiscal. Chaque publication est le fruit d'un dialogue exigeant, nourri par le souci de comprendre une matière en constante évolution, qui se complexifie outrageusement, et d'en partager les clés avec celles et ceux qui la font vivre au quotidien.

Pendant ces deux décennies, la *Lettre fiscale belge* a accompagné les grandes transformations du monde fiscal : les réformes majeures, les circulaires et instructions administratives qui ajoutent à la loi, les jurisprudences changeantes, le manque de transparence préjudiciable au bon fonctionnement du système et surtout qui provoque un manque d'adhésion des citoyens, l'illusion des idées toutes faites du genre « y'a qu'à », les défis européens et mondiaux et, plus récemment, la nouvelle rage de certains fonctionnaires taxateurs. Ils devraient entre parenthèses réclamer des droits d'auteurs pour leur prose, en tout cas la condition d'originalité y est !

Mais au-delà de l'analyse technique, c'est une même conviction qui nous anime : le droit fiscal n'est pas seulement un instrument destiné à assurer aux différents niveaux de pouvoirs les moyens nécessaires pour financer leurs politiques, il peut aussi être, pour qui a l'intelligence suffisante pour le comprendre, un formidable instrument pour inciter les entreprises à des comportements plus vertueux, notamment en vue de l'indispensable transition écologique, à abandonner des comportements qui le sont moins ou ne le sont plus, un outil de cohésion sociale, un langage de société, un miroir de nos choix collectifs.

Cet anniversaire est aussi l'occasion de remercier. Remercier les autrices (les immortels accordent leur préférence à cette féminisation du mot auteur, qu'ils présentent comme grammaticalement plus satisfaisante que « auteure ») et les auteurs, pour leur rigueur et leur curiosité, leur souci de clarifier des textes mêmes imbuables et d'expliquer leur portée ou ce qu'ils pensent qu'ils veulent bien pouvoir dire. Remercier les comités de rédaction successifs pour leur engagement discret, mais essentiel. Et remercier surtout nos abonnées et nos abonnés, dont la fidélité donne sens à ce travail de long cours.

En célébrant ce 500^e numéro, notre *Lettre* regarde le passé avec gratitude et l'avenir avec confiance. Il reste tant à débattre, tant à comprendre, tant à transmettre. Puisse cette passion partagée continuer à faire vivre l'esprit d'analyse, de nuance et d'ouverture qui fait depuis toujours, c'est le but, l'identité de nos publications.

Roland Rosoux
Rédacteur en chef

Sommaire : 20 contributions pour fêter 20 années de publications

- Éditorial. 500 numéros de passion et de réflexions	1
- La TVA et le sponsoring au profit des ASBL et des clubs sportifs	3
- Régime fiscal des « Restricted Stock Units » (RSU) : pas d'intention frauduleuse en cas d'absence de déclaration	9
- Taxe patrimoniale : la Cour constitutionnelle annule une seule disposition et maintient ses effets pendant un an	12
- Le régime fiscal de droit d'auteur va-t-il sauver le retour de l'IT ?	16
- Fiscalité automobile en 2026 : un carambolage assuré ?	30
- DLU5, DLUV ou DLUquinquies : que prévoit-elle ?	38
- La Bulgarie rejoint la zone euro le 1 ^{er} janvier 2026	46
- Le maintien des effets des lois fiscales annulées et la responsabilité de l'État législateur	49
- Décryptage : vers une TVA 2.0 - La Belgique repense et digitalise sa fiscalité indirecte au regard des directives européennes et de la jurisprudence de la CJUE	54
- Transfert d'actions « VVPRbis » : la condition de détention est-elle toujours respectée ?	64
- Pour une taxe Caïman simple et efficace	67
- Les transferts de biens au sein de l'Union européenne - Implications sur le plan de la TVA	77
- Coup de (mauvaise) humeur - l'incertitude en TVA immobilière - Ceci n'est pas une fiction mais une fric-tion ...	81
- Le nouveau régime TVA applicable à la vente de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité	83
- L'« arbitrage fiscal » envisagé en Belgique : un arbitrage sans arbitres ?	91
- Le remboursement du précompte mobilier ou du précompte professionnel : cadre procédural, revirement jurisprudentiel et réponse législative	96
- Accès élargi au PCC, datamining et data morphing : le RGPD, ultime rempart de défense des droits du contribuable ?	100
- Modifications récentes concernant le fonctionnement du registre UBO	106
- Suppression de l'accroissement d'impôt en cas d'infraction commise de bonne foi : réalité ou mirage ?	117
- Le bestiaire de la <i>Lettre fiscale belge</i>	122

Le sponsoring et les ASBL, en ce compris les clubs sportifs : avec ou sans TVA ?

Le traitement des opérations de publicité et de sponsoring en matière de TVA peut s'avérer complexe surtout lorsque le sponsorisé est une organisation ou un organisme sans but de lucre. Pensons aux centres culturels ou encore aux clubs sportifs. En ce cas, tantôt l'opération relèvera de la TVA, tantôt pas.

On trouvera ci-après les règles d'application en la matière.

1. La TVA et les opérations de publicité ou de sponsoring

En matière de TVA, il existe deux types de sponsoring : celui avec contrepartie et celui sans contrepartie (Q.P. n° 499, 10.07.1996, M. LESPAGNARD, Q.R., Chambre, 1996-1997, n° 55, p. 7378).

Le sponsoring dont la contrepartie consiste, pour le sponsorisé, à effectuer des opérations au profit du sponsor (par exemple de la publicité sur une voiture, sur un panneau lors de manifestations, sur un stand, sur des vêtements, etc.) est considéré comme la rémunération de cette opération effectuée au profit du sponsor. Il s'agit dans ce cas d'une prestation de services visée par le Code de la TVA qui est effectuée à titre onéreux à concurrence de la contrepartie obtenue par le sponsorisé. Le montant ainsi perçu comprend donc de la TVA (en-dedans) qu'il convient d'extraire en vue d'être versée à l'État.

En revanche, le sponsoring sans aucune contrepartie, qui se traduit par exemple par un don en numéraire de la part du sponsor sans opération effectuée en contrepartie à son profit par le sponsorisé ne donne lui lieu à aucune opération imposable sur le plan de la TVA. Le sponsorisé pourra, dans ce cas, pour sa comptabilité, établir une note de débit sans application de TVA.

Pour un organisme sans but de lucre comme une ASBL, toute forme de publicité ou sponsoring avec contrepartie (par opposition donc à un simple don) est soumise à la TVA. De telles opérations ne sont, en effet, en principe pas couvertes par le champ d'application d'une exemption visée par l'article 44 du Code TVA.

Il peut s'agir, par exemple, de l'apposition par une ASBL du logo ou du nom d'un sponsor sur son papier à lettre, dans un programme, dans une revue ou sur tout autre document, sur des véhicules automobiles, sur un panneau, sur une affiche, sur les T-shirts des membres de l'ASBL, etc.

En effet, par « publicité », il faut entendre non seulement les prestations qui ont pour but de faire connaître une entreprise, ou de vanter un produit, mais aussi plus généralement tous les services qui ont pour but d'informer le public. Cette prestation de publicité est, indépendamment de la forme sous laquelle elle est réalisée, visée à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code TVA et est soumise à la taxe conformément à l'article 2 du même Code, lorsqu'elle est effectuée en Belgique et à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (Q.P. n° 1095, 26.08.2002, M. LETERME, Q.R., Chambre, 2002-2003, n° 148, p. 18777).

En d'autres termes, si on s'en tient à cette définition « stricte », les ASBL qui pour d'autres opérations déterminées peuvent appliquer une exemption visée à l'article 44 du Code TVA, devraient s'identifier à la TVA lorsqu'elles sont amenées à rendre de telles prestations. Il en résulte qu'une facture en bonne et due forme devra être adressée par l'ASBL « sponsorisée » à l'entreprise ou à l'institution publique « sponsor », avec application de la TVA au taux de 21 % sur le montant alloué.

Exemple

Le nouveau boulanger d'un quartier souhaite se faire connaître davantage. Pour ce faire, il verse une somme de 1.000 EUR au Centre culturel du village qui exerce ses activités sous la forme d'une ASBL afin

de placer dans la salle de spectacle un panneau publicitaire. Ce Centre est tenu de s'identifier à la TVA et d'émettre une facture avec TVA d'un montant donc de 1.000 EUR TVA comprise (à moins qu'il n'opte pour le régime de la franchise de la taxe visé à l'article 56bis à 56undecies du Code TVA).

Alors que l'attribution par un pouvoir public d'un subside de fonctionnement échappe en tant que tel à l'application de la TVA (le pouvoir public octroie simplement un subside sans contrepartie), en revanche, l'attribution par ce même pouvoir d'une somme d'argent en contrepartie d'une opération visée par le Code de la TVA doit alors être soumise à la taxe en fonction de sa nature. Par conséquent, s'il y a bien un partenariat (culturel ou autre) et une contrepartie (visibilité ou d'autres éléments), en tout état de cause, la TVA doit s'appliquer. Pour en éviter l'application, le ministre des Finances a toutefois indiqué qu'« il suffit d'en faire un vrai subside plutôt que d'exiger des contreparties au bénéfice du pouvoir subsidiant » (Quest. orale n° 7633, 29.06.2005, Mme DEOM, *Compte Rendu Intégral*, Commission des Finances et du Budget, Com 665, pp. 40-42).

Pour ce qui concerne les sommes allouées par des pouvoirs publics agissant en leur qualité de non-assujetti, l'administration est d'avis que ces sommes peuvent être considérées comme des subventions qui échappent à l'application de la TVA nonobstant le fait que les contrats de subvention prévoient l'obligation pour le bénéficiaire de mentionner le soutien financier accordé par le pouvoir public concerné (mention du logo de l'autorité publique). En d'autres termes, dès lors qu'il s'agit d'une autorité publique, on ne peut *a priori* qualifier ce type de partenariat de « publicité » (Décisions particulières non publiées, n° E.T 107.388 du 01.12.2004 et n° E.T. 98.020 du 25.09.2000).

Toutefois, il existe dans le chef de sponsorisés ayant la qualité d'organismes sans but de lucre de nombreuses tolérances administratives ainsi que de nombreux traitements différents (notamment les organismes actifs dans le domaine sportif). Ces situations d'exceptions à la TVA sont examinées ci-après.

2. Première tolérance : exemption pour les prestations de publicité effectuées « exclusivement » à l'occasion de manifestations destinées à apporter un soutien financier à l'organisme sans but de lucre

La disposition d'exemption prévue par l'article 44, § 2, 12°, du Code TVA, n'est, en principe, pas non plus applicable en matière de publicité.

Pour rappel, cet article exempte les livraisons de biens et les prestations de services qui sont effectuées par les organismes sans but de lucre à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier et qu'elles organisent à leur profit exclusif et dont les opérations sont exonérées en vertu de certaines dispositions de l'article 44 du Code. Les manifestations visées par cet article concernent des activités comme les soirées dansantes, les fancy-fair, les fêtes de bienfaisance, les foires, les tournois sportifs et les autres activités similaires.

Cette exemption ne vaut, dès lors, que pour des opérations qui ne sont effectuées qu'occasionnellement et qui sont destinées à apporter un soutien financier à l'activité principale exemptée. Ces manifestations ne peuvent, du reste, pas consister en une activité commerciale pouvant conduire à des distorsions de concurrence.

Dans ce genre de circonstances, l'administration admet toutefois que les prestations de publicité qui sont effectuées « exclusivement » à l'occasion desdites activités peuvent, dans le cadre de l'organisation des activités concernées, bénéficier exceptionnellement de l'exemption prévue par l'article 44, § 2, 12°, du Code TVA (Q.P. n° 1095, 26.08.2002, M. LETERME, *op. cit.*).

De même, le Service des Décisions Anticipées a considéré que lorsqu'une association sportive sans but lucratif, exonérée par l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA, organise deux compétitions annuelles et qu'à l'occasion de ces compétitions, cette association vend des boissons, perçoit un droit d'entrée, fait de la

publicité pour ses sponsors et accorde à une entreprise le droit d'exercer son activité en échange de la mise à disposition d'une tente, les prestations de services et les livraisons des biens effectuées à l'occasion de ces compétitions (vente de boissons, droit d'entrée, publicité, etc.) sont exemptées par l'article 44, § 2, 12°, du Code TVA dans la mesure où les recettes servent à couvrir les frais d'organisation et à soutenir son fonctionnement annuel (Déc. anticipée n° 900.182 du 28.07.2009).

3. Deuxième tolérance : exemption en faveur de certains organismes sans but de lucre actifs dans le domaine sportif

En ce qui concerne les centres et les clubs sportifs qui ne poursuivent pas un but lucratif, conformément à l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA, seules les prestations de services fournies par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives aux personnes qui y pratiquent la culture physique ou une activité sportive sont exemptées. Il s'agit du droit d'accéder et d'utiliser les infrastructures sportives et l'exemption s'applique quelle que soit la forme de l'accès ou de l'utilisation (ticket d'entrée, abonnement ou cotisation).

Cela signifie que les autres activités du club qui génèrent des revenus tels que l'exploitation d'une cafétéria, les droits d'entrée payés par un supporter pour assister à une compétition sportive (comme les supporters ne pratiquent pas l'activité sportive, l'exemption ne peut s'appliquer) ou encore le sponsoring sont exclues de l'exemption précitée de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA, et sont dès lors soumises à la TVA.

Toutefois, pour les revenus générés par la cafétéria et/ou les droits d'entrée pour assister à une compétition sportive, on signalera qu'il existe des tolérances administratives permettant l'exemption notamment si les revenus générés par ces deux activités restent minimes par rapport à l'ensemble de la recette exonérée du club (= maximum 10 % du total des recettes exonérées).

En revanche, les revenus issus de la publicité et du sponsoring ne relèvent, en principe, d'aucune tolérance découlant de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA, mais peuvent relever, pour rappel, de l'exemption visée par l'article 44, § 2, 12°, du Code TVA s'ils sont exclusivement fournis à l'occasion de manifestations destinées à apporter un soutien financier au club sportif.

En dehors de ces manifestations destinées à leur apporter un soutien financier, les clubs sportifs ne poursuivant aucun but lucratif peuvent néanmoins relever en ce qui concerne la publicité ou le sponsoring fournis avec contrepartie d'une autre tolérance administrative qui découle cette fois-ci de l'application de l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA.

Pour rappel, la disposition visée au 8° de l'article 44, § 2, du Code TVA prévoit l'exemption aux prestations de services fournies aux organisateurs de compétitions ou spectacles sportifs par les personnes (c'est-à-dire des associations sportives (tel un club sportif) ou des sportifs eux-mêmes en personne physique) qui participent à ces compétitions ou spectacles. Selon l'administration, l'exemption peut aussi s'appliquer en vertu de cette disposition à l'égard de la fourniture de publicité (Décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977).

Cette tolérance administrative est fondée sur la considération que les services publicitaires ne sont qu'« accessoires » par rapport à l'activité sportive exemptée (Décision TVA n° E.T. 34.596 du 13.02.1981).

À cet égard, l'administration distingue deux situations :

- le sponsorisé ne s'engage pas expressément à faire de la publicité avec les articles de sport reçus ou sous l'une ou l'autre forme ;
- le sponsorisé s'engage expressément ou tacitement à faire de la publicité avec les articles de sport reçus ou sous l'une ou l'autre forme.

A. Pas d'engagement exprès du sponsorisé à faire de la publicité avec les articles de sport reçus ou sous l'une ou l'autre forme

Lorsqu'un assujetti achète des vêtements de sport, des articles de sport ou d'autres objets en vue de les remettre gratuitement à des associations sportives ou à des sportifs, sans que ces derniers s'engagent expressément à faire de la publicité pour cet assujetti (pas de mention du logo du sponsor sur les vêtements ou les articles de sport fournis), il faut considérer qu'il s'agit de cadeaux qui, pour l'application de la TVA, sont censés être des cadeaux de faible valeur lorsque le prix d'achat, pour l'ensemble du cadeau distribué, n'atteint pas 50 EUR, TVA non comprise (Décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977).

Lorsque cette condition est remplie, l'assujetti (le sponsor donc) peut déduire la taxe grevant l'achat de ces biens. Dans ce cas, il s'agit d'une opération « à titre gratuit » et, en raison de la faible valeur du cadeau, le prélèvement taxable visé à l'article 12, § 1^{er}, 2°, du Code TVA ne s'applique pas. En revanche, si la valeur du cadeau offert au club sportif atteint ou dépasse 50 EUR, TVA non comprise, l'assujetti (sponsor) ne peut déduire la TVA grevant du/des bien(s) offert(s). S'il a opéré la déduction, il devra procéder au reversement de la TVA par le mécanisme du prélèvement taxable précité.

Exemples

1. Une entreprise assujettie à la TVA achète un ballon de compétition (40 EUR + TVA) et l'offre au club de football local. Il n'est pas prévu explicitement de prestation de publicité pour l'entreprise (le sponsor). La TVA sur l'achat du ballon est déductible pour l'entreprise. La remise du ballon au club sportif ne donne cependant pas lieu à un prélèvement taxable visé à l'article 12, § 1^{er}, 2°, du Code TVA parce qu'il s'agit d'un cadeau de faible valeur. Il va de soi que l'entreprise doit se réserver la preuve de la remise du ballon au club de football si elle veut conserver son droit à déduction en cas de contrôle fiscal ;
2. Une entreprise assujettie à la TVA entend équiper l'ensemble du club de football local de nouvelles vareuses. Il n'est pas prévu explicitement de prestation de publicité pour l'entreprise (le sponsor). Le prix d'achat des vareuses s'élève à 2.000 EUR + TVA. En principe, la TVA grevant l'achat des vareuses n'est pas déductible en vertu de l'article 45, § 1^{er}, du Code TVA parce que l'entreprise (le sponsor) connaît la destination des biens au moment de l'achat, c'est-à-dire qu'elle sait qu'elle va offrir ces vareuses. Si l'entreprise a malgré tout déduit la TVA, la déduction doit être régularisée par le prélèvement taxable visé à l'article 12, § 1^{er}, 2°, du Code TVA au moment de la remise gratuite des biens au club de football (le sponsorisé). La TVA due sur le prélèvement (sur une base d'imposition constituée par le prix d'achat des biens) compense de la sorte la TVA déduite.

B. Engagement exprès ou tacite du sponsorisé à faire de la publicité avec les articles de sport reçus ou sous l'une ou l'autre forme

Lorsque des associations sportives ou des sportifs s'engagent expressément (c'est-à-dire via la conclusion d'un contrat) envers l'assujetti (le sponsor) qui leur livre des vêtements de sport, des articles de sport ou d'autres objets, à faire à son profit de la publicité en contrepartie de cette livraison ou lorsque ces personnes s'y engagent de manière tacite (ce sera le cas lorsque le nom, la dénomination commerciale ou le logo de l'assujetti concerné est apposé sous l'une ou l'autre forme sur les articles de sport précités - l'administration considère dans cette hypothèse qu'il existe une convention (tacite) entre les associations sportives ou les sportifs et l'assujetti en cause en vue de faire de la publicité pour ce dernier -), cette livraison est soumise à la TVA puisqu'elle procède d'un contrat « à titre onéreux » ayant pour objet la fourniture de publicité, et la TVA afférente à l'acquisition des articles de sport précités par l'assujetti qui a effectué la livraison est déductible selon les règles habituelles (Décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977). Dans ce cas, il ne s'agit donc pas d'une opération à titre gratuit. En outre, s'agissant de prestations réciproques, le sponsorisé (le club sportif) doit en principe être identifié à la TVA pour la fourniture de services de publicité. Il doit délivrer en contrepartie une facture avec TVA pour le service de publicité qu'il fournit au sponsor à concurrence de la même valeur et pourra évidemment, dans ce cas, déduire la TVA portée en compte par l'assujetti.

Il convient cependant d'opérer une distinction selon que le club sportif relève de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA (droit d'accès et d'utilisation des infrastructures sportives) ou de l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA (services fournis à un organisateur de compétitions sportives) ou encore que le club sportif fournit des services dans le domaine de la « compétition automobile ».

- Le club sportif relève de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA et perçoit des revenus soumis à la TVA (droits d'entrée et/ou exploitation d'une cafétéria) :

Exemple 1^{er}

Un club cycliste local qui relève de l'exemption de l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA pour la cotisation réclamée aux membres (Décision n° E.T.29.112 du 28.03.1980) et qui est identifié à la TVA pour l'exploitation d'une buvette ouverte à quiconque est à la recherche d'un nouveau sponsor pour équiper ses membres de nouvelles tenues. Intéressée, une société informatique de la région du club accepte d'équiper l'ensemble des membres par de nouveaux maillots à condition que ceux-ci portent la mention du sponsor. À cet effet, il y a un contrat de sponsoring signé entre les parties. Le prix d'achat des maillots s'élève à 2.000 EUR + TVA. La société informatique (le sponsor) peut déduire la TVA grevant l'achat des maillots à condition qu'elle émette une facture avec TVA pour le même montant au club sportif pour la livraison des maillots. En outre, le club cycliste (le sponsorisé) qui ne participe pas à des compétitions sportives doit en principe être identifié à la TVA pour la fourniture de services de publicité (voir cependant ci-après la tolérance particulière sous l'exemple 3). Il doit délivrer une facture avec TVA pour le service de publicité qu'il fournit au sponsor avec une base d'imposition égale à la valeur des biens livrés, soit 2.000 EUR + TVA et pourra évidemment déduire la TVA portée en compte sur la facture émise par le sponsor. Il y a donc une sorte de compensation entre les deux opérations facturées.

- Le club sportif relève de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA :

Si le sponsorisé est une association sportive ou un sportif visé à l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA (= les prestations de l'association sportive ou du sportif sont exemptées de la TVA lorsqu'elles sont fournies à des organisateurs de compétitions ou de spectacles sportifs), le service de publicité que ces derniers fournissent est exempté de la TVA sur la base de la tolérance administrative applicable à l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA, et ils ne doivent pas s'identifier à la TVA ni délivrer une facture avec TVA à destination du sponsor (Décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977).

On observera cependant que s'agissant de prestations réciproques, la livraison par l'entreprise (le sponsor) des articles de sport aux associations sportives et sportifs visés par l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA est néanmoins soumise à la taxe puisqu'elle procède d'un contrat à titre onéreux avec comme contrepartie la fourniture de publicité.

Par conséquent, le sponsor est tenu d'émettre une facture avec une base d'imposition égale à la valeur des biens livrés, à moins qu'il s'agisse d'articles de sport dont le prix d'achat, pour l'ensemble du cadeau distribué, n'atteint pas 50 EUR, TVA non comprise, par application à titre exceptionnel du régime des cadeaux commerciaux visé à l'article 12, § 1^{er}, 2°, du Code TVA (Décision TVA n° E.T. 62.466 du 19.10.1988 et décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977).

En effet, l'administration considère qu'on a affaire à une opération à titre onéreux en ce sens que l'association sportive ou le sportif « paie » par une prestation de publicité qui est réputée avoir la même valeur normale que les biens livrés. L'association sportive ou le sportif effectue en quelque sorte un paiement en nature.

La TVA que l'assujetti (le sponsor) facture à l'association sportive ou au sportif (le sponsorisé) n'est évidemment pas déductible dans ce cas dans leur chef vu leur qualité d'assujetti exempté.

Exemple 2

Une entreprise assujettie à la TVA décide d'équiper l'ensemble du club de football local de nouvelles vareuses avec la mention du sponsor qui seront endossées lors de compétitions sportives. À cet effet, il y a un contrat de sponsoring signé entre les parties. Le prix d'achat des vareuses s'élève à 2.000 EUR + TVA. L'entreprise (le sponsor) peut déduire la TVA grevant l'achat des vareuses à condition qu'il émette une facture avec TVA pour le même montant au club sportif. En revanche, en raison de son statut d'assujetti exempté en vertu de l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA, le club de football (le sponsorisé) ne doit, en principe, pas être identifié à la TVA pour la fourniture de services de publicité et, partant, ne devra pas émettre de facture au sponsor. La TVA que le sponsor facture au club de football en raison de la livraison des vareuses n'est évidemment pas déductible dans ce cas dans le chef du sponsorisé étant donné que les vareuses reçues sont par définition utilisées par le club sportif pour l'exécution d'opérations qui sont exemptées de la taxe.

On observera par ailleurs que les sommes qu'un joueur sportif ou une équipe sportive reçoit pour porter tel T-shirt/polo ou tel maillot constituent le prix de prestations effectuées dans le cadre de leur activité exonérée par l'article 44, § 2, 8°, précité, et ne sont pas, par conséquent, soumises à la TVA (Décision n° E.T. 6.882 du 08.07.1971).

Il y a lieu aussi d'attirer l'attention sur le fait que les services visés à l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA ne sont pas exemptés de la TVA si des sportifs professionnels les fournissent non pas à des organisateurs mais directement à des auditeurs ou des spectateurs. Dans ce cas, la TVA est donc due, sauf si le service est exempté comme tel en application d'une autre disposition, à savoir celle visée à l'article 44, § 2, 9°, du Code TVA.

Il suit de tout ce qui précède que l'exemption portant sur la publicité ou le sponsoring ne vaut que pour les associations sportives (clubs sportifs) ou les sportifs qui fournissent le service à un organisateur d'une compétition sportive et l'administration admet l'exemption sur la base de l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA. Il existe cependant une tolérance sous-jacente pour les clubs sportifs non visés par l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA (voir ci-après).

- Le club sportif relève de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 3°, du Code TVA et ne perçoit pas de revenus soumis à TVA :

Si l'association sportive ou le sportif ne sont pas visés par l'article 44, § 2, 8°, du Code TVA (les services fournis par ces derniers ne le sont pas à destination d'un organisateur d'une compétition sportive), l'administration n'exige cependant pas, pour des raisons pratiques, que l'association ou le sportif soient identifiés à la TVA lorsqu'ils seraient assujettis uniquement pour la fourniture des services de publicité visés. Par conséquent, si une association sportive (par exemple, une ASBL visée par l'article 44, § 2, 3° du Code TVA qui n'aurait comme activité que l'exploitation d'un établissement d'éducation physique ou d'installation sportive et qui ne participe pas avec ses membres à des compétitions sportives) effectue également d'autres opérations (par exemple, percevoir des entrées avec TVA, exploiter une buvette soumise à TVA, faire du merchandising, etc.), les services de publicité doivent alors être eux aussi facturés avec TVA et ouvrent le droit à déduction pour les biens fournis dans le chef du sponsorisé (Décision TVA n° E.T. 23.594 du 26.04.1977).

Exemple 3

Une entreprise assujettie à la TVA décide d'équiper l'ensemble du club cycliste local de nouveaux maillots avec la mention du sponsor. À cet effet, il y a un contrat de sponsoring signé entre les parties. Le prix d'achat des maillots s'élève à 2.000 EUR + TVA. L'entreprise (le sponsor) peut déduire la TVA grevant l'achat des maillots à condition qu'il émette une facture avec TVA pour le même montant au club sportif. De son côté, le club cycliste (le sponsorisé) qui ne participe pas à des compétitions sportives et qui n'est pas identifié à la TVA pour d'autres opérations (la buvette qu'il exploite génère

peu de recettes et n'est accessible que pour les membres du club) ne doit pas non plus être identifié à la TVA pour la fourniture de services de publicité et, partant, ne devra pas émettre de facture au sponsor. La TVA que le sponsor facture au club cycliste n'est évidemment pas déductible dans ce cas dans le chef du sponsorisé vu son statut d'assujetti exempté.

- Le club sportif fournit des services dans le domaine de la « compétition automobile » :

Tout ce qui est dit ci-avant, et notamment les tolérances administratives, ne s'applique pas dans le domaine de la « compétition automobile ».

En effet, lorsque des associations sportives ou des sportifs participent essentiellement à la course en vue de réaliser, par ce « média », des campagnes publicitaires pour le compte de firmes commerciales, les recettes tirées de ces prestations de publicité constituent généralement la majeure partie de leurs ressources, alors que les recettes tirées de la compétition elle-même (rémunération de l'organisateur, prix et primes) ne sont qu'accessoires. Les clubs sportifs en question effectuent, dans l'exercice de leur activité économique, des prestations de services exemptées (recettes tirées de la compétition elle-même) et des prestations effectivement soumises à la TVA (recettes tirées de la publicité). Ces associations sportives et ces sportifs doivent donc être considérés comme des assujettis « mixtes » tels que visés à l'article 46 du Code TVA compte tenu de l'activité publicitaire « prépondérante » et non accessoire (Décision TVA n° E.T. 34.596 du 13.02.1981).

4. Conséquences de la taxation des opérations de publicité et de sponsoring par un organisme sans but de lucre exerçant une activité exemptée par l'article 44 du Code de la TVA

Outre le fait qu'il devra déposer des déclarations périodiques à la TVA, (à moins qu'il ne tombe sous l'application du régime de la franchise de la taxe et qu'il opte pour ce régime visé à l'article 56bis à 56undecies du Code TVA) et un listing clients annuel, on relèvera que lorsqu'un organisme sans but de lucre effectue à la fois des opérations soumises à la taxe (en l'occurrence des prestations de publicité) et d'autres qui sont exemptées en vertu de l'article 44 du Code TVA, il acquiert de ce fait la qualité d'assujetti mixte à la TVA qui voit son droit à déduction de la TVA limité conformément aux prescrits de l'article 46 du Code, soit application de la règle du prorata général ou de l'affectation réelle, qui nécessitent indubitablement une rigueur comptable et administrative (Q.P. n° 28, 22.04.1988, M. TIMMERMANS, Q.R., Chambre, 1987-1988, n° 13, p. 819).

Tony Lamparelli

Régime fiscal des « Restricted Stock Units » (RSU) : pas d'intention frauduleuse en cas d'absence de déclaration

Suite à un contrôle de l'employeur., l'administration a établi que les employés de cette société ont obtenu des « Restricted Stock Units » (RSU), droit d'acquérir des actions gratuites sous conditions émis par la société-mère de celle-ci et qu'ils ont bénéficié d'un « employee Stock Purchase Plan » (ESPP), options permettant d'acquérir des actions à prix réduit.

Ces RSU et ces ESPP ont produit des revenus imposables (avantages de toute nature) qui n'ont pas été déclarés par les employés qui en bénéficiaient.

L'administration fiscale entend imposer ces RSU en revenus professionnels et recourir pour ce faire au délai spécial d'imposition applicable en cas de fraude.

Selon le tribunal de 1^{ère} instance de Bruxelles, l'intention de fraude n'est pas établie en raison notamment de la complexité de la matière (Civ. Bruxelles, 15 novembre 2024, rôle n° : 2022/5910/A).

1. Les faits

À la suite d'investigations menées en 2017 auprès d'une société, l'administration fiscale a établi que les employés de cette dernière, dont le contribuable, ont obtenu des « Restricted Stock Units » (RSU), droit d'acquérir des actions gratuites sous conditions émis par la société-mère de celle-ci et qu'ils ont bénéficié d'un « employee Stock Purchase Plan » (ESPP), options permettant d'acquérir des actions à prix réduit.

Selon le fisc, ces RSU et ces ESPP ont produit des revenus imposables au titre d'avantages de toute nature qui n'ont pas été déclarés par les employés qui en bénéficiaient, dont le contribuable.

En 2017, le contribuable reçoit une proposition d'accord qui, en substance, rectifie ses revenus professionnels du montant des avantages toute nature non déclarés avec application d'un accroissement de 30 %.

En novembre 2017, le contribuable marque son accord sur la rectification proposée et demande que l'accroissement proposé de 30 % soit ramené à 10 % eu égard à sa situation particulière.

Le 23 septembre 2021, un avis de rectification relatif aux exercices d'imposition 2015 à 2017 est adressé au contribuable qui annonce les diverses rectifications liées aux RSU et ESPP.

Le délai d'imposition appliqué est l'article 354, alinéa 2, du C.I.R. 1992, le fisc retenant l'intention frauduleuse sur la base de l'absence, volontaire selon lui, de déclaration des avantages de toute nature relatifs aux RSU et ESPP par le contribuable.

Le 1^{er} novembre 2021, le contribuable marque son désaccord sur les rectifications envisagées.

Les cotisations litigieuses sont malgré tout enrôlées les 17 et 21 décembre 2021. Le 22 février 2022, une réclamation est introduite qui est rejetée par la décision directoriale du 16 août 2022.

2. La décision du tribunal

Le tribunal relève que le litige se circonscrit à examiner si le fisc pouvait légitimement appliquer le délai prévu à l'article 354, alinéa 2, du C.I.R. 1992 et prouve à suffisance de droit une intention frauduleuse dans le chef du contribuable.

En résumé, le fisc considère que l'intention frauduleuse résulte de :

- la circonstance que plusieurs documents attirant l'attention sur les devoirs fiscaux relatifs aux RSU et aux ESPP ont été mis à la disposition du contribuable ;
- la participation volontaire du contribuable aux ESPP qui démontre qu'il était effectivement au courant du fonctionnement de ces formes de rémunération liées aux actions ;
- le montant substantiel des avantages accordés ;
- la connaissance que les plans RSU et ESPP font partie de la rémunération et dès lors doivent être frappés d'impôts ;
- le caractère non-complexe de la déclaration de tels avantages ;
- l'indication, sur le formulaire de déclaration fiscale, de l'obligation de déclaration des avantages de toute nature ;
- un document provenant de l'employeur indiquant le montant imposable en USD et le fait qu'aucun impôt belge n'a été retenu sur ce montant.

Selon le tribunal, il est important de retracer la chronologie des rectifications envisagées.

À la suite du contrôle fiscal en mai-juin 2017 chez l'employeur du contribuable et des éléments récoltés, ce dernier a reçu en 2017 une proposition d'accord, comme les autres employés.

De cette proposition, il peut être relevé les éléments suivants :

- il n'est fait mention d'aucune intention frauduleuse et il est prévu un accroissement de 30 % applicable en l'absence de volonté d'éluder l'impôt ;
- la proposition se limite à 3 exercices d'imposition ;
- la proposition fait expressément mention d'un accord du contribuable pour prolonger d'un an le délai d'imposition pour les revenus de l'année 2014.

L'ensemble de ces éléments permet de conclure, selon le tribunal, qu'au moment d'envoyer cette proposition d'accord, sur la base des éléments en sa possession, le fisc considérait qu'il n'y avait lieu de retenir aucune intention frauduleuse dans le chef du contribuable.

Dans le cas contraire (c'est-à-dire la croyance d'une intention frauduleuse), le fisc n'aurait pas pu proposer un tel accord et aurait appliqué un accroissement à hauteur de 50 %, comme la loi le lui enjoint.

Dans sa réponse à la proposition d'accord, le contribuable proposait de marquer son accord sur la rectification proposée et demandait que l'accroissement proposé de 30 % soit réduit à 10 % en raison de sa situation particulière (arrivée récente chez l'employeur).

L'approbation du contribuable et sa demande de réduction des accroissements n'ont fait l'objet d'aucune réponse ou action de la part de l'administration fiscale pendant quatre années.

En 2021, l'administration fiscale adressera l'avis de rectification litigieux en retenant cette fois, sur la base des mêmes faits, l'intention frauduleuse afin de pouvoir appliquer le délai spécial d'imposition de l'article 354, alinéa 2, du C.I.R. 1992.

Il est difficile pour le tribunal de voir dans ce revirement d'appréciation des mêmes faits autre chose qu'une tentative pour le fisc d'échapper au délai de prescription ordinaire de l'article 354 du C.I.R. 1992.

De plus, il revient au fisc de rapporter la preuve in concreto de l'intention frauduleuse qui suppose une intention délictueuse suffisamment démontrée dans un but manifeste d'éluder la perception exacte de l'impôt. Il résulte également d'une jurisprudence constante que l'intention frauduleuse ne peut pas être déduite du seul fait que des montants déterminés n'ont pas été déclarés et que les revenus non déclarés sont importants.

Le tribunal ne peut partager l'analyse du fisc quant aux éléments permettant selon lui de retenir la présence d'une intention frauduleuse :

- les avantages de toute nature concernés ainsi que leur déclaration sont complexes ; les documents fournis par l'employeur sont particulièrement volumineux, d'une lecture ardue vu leur longueur et lisibles via un lien hypertexte ;
- ces documents sont rédigés par l'employeur afin d'écarter toute responsabilité de sa part en cas d'erreur/omission dans la déclaration d'employé ;
- l'employeur reconnaît lui-même dans un e-mail du 1^{er} septembre 2017 qu'il ne peut apprécier si les informations fiscales ont été lues par les employés (et encore moins comprises) ;
- le seul document signé par le contribuable pour les RSU ne fait pas référence aux obligations de déclaration fiscale ;
- le contribuable a déclaré les comptes bancaires sur lesquels les avantages ont été versés ;
- le contribuable a déclaré les ESPP, même si cela été fait de manière incorrecte ;

- le contribuable a répondu en 2017 favorablement à la proposition de rectification des avantages de toute nature en reconnaissant les oublis et erreurs dans sa déclaration fiscale.

Le tribunal estime qu'il résulte de l'ensemble de ces considérations que le délai de l'article 354, alinéa 2, du C.I.R. 1992 n'est pas applicable en l'absence d'intention frauduleuse dans le chef du contribuable.

Les cotisations litigieuses ont donc été établies en dehors du délai légal d'établissement de l'impôt de sorte qu'elles doivent être annulées pour violation d'une règle relative à la prescription

Le recours est dit fondé.

3. Commentaire

Ce n'est pas la première fois que le fisc invoque l'intention frauduleuse dans une affaire de RSU. Il s'est ainsi déjà cassé les dents devant le tribunal de 1^{ère} instance du Brabant wallon. Si le tribunal a reconnu qu'il existait des négligences et des carences avérées dans le chef de la contribuable qui avait méconnu certaines obligations fiscales de façon répétée, il est resté attentif au fait que ces carences avaient été commises par environ 60 employés de la filiale belge du groupe américain, ce qui n'était pas anodin.

Il ressortait du dossier que ces carences étaient consécutives à l'information complexe octroyée par le groupe américain.

L'intention d'éluder l'impôt doit être établie par le fisc, sachant qu'il doit s'agir d'une intention spéciale, excluant l'éventualité où l'insuffisance d'imposition, même importante qui serait constatée, trouverait sa source dans un oubli, une méprise ou dans un problème d'appréciation d'éléments de fait ou d'interprétation du texte légal.

Concernant la problématique des RSU, il était clair que le régime fiscal est controversé, complexe et peu connu en ce compris des professionnels de la fiscalité. La circonstance que de très nombreux employés du groupe n'aient jamais déclaré ses RSU le démontrait d'ailleurs à suffisance, outre l'information peu claire dans le chef de l'employeur qui devait être soulignée (Civ. Brabant wallon, 24 mars 2023, rôle n° : 20/1835/A).

Bernard Mariscal

Taxe patrimoniale : la Cour constitutionnelle annule une seule disposition et maintient ses effets pendant un an

Objectifs de la loi du 28 décembre 2023

La taxe annuelle compensatoire des droits de succession (dite « taxe patrimoniale ») frappe les ASBL, les AISBL et les fondations privées. Elle a été créée pour lutter contre l'absence de droits d'enregistrement et de succession résultant de la vocation perpétuelle des ASBL (« mainmorte »). La loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses (M.B., 29 décembre 2023, 2^e éd.) a réformé en profondeur cette taxe fédérale.

Par cette loi, le législateur fédéral entendait poursuivre divers objectifs :

- moderniser le tarif de la taxe annuelle compensatoire des droits de succession (nouveau tarif progressif plus élevé, nouvel abattement de 50.000 EUR, neutralisation de l'impact du nouveau tarif pour le secteur des soins de santé) ;

- renforcer les contrôles par l'Administration fiscale fédérale (AGDP) et informatiser tout le processus (de la déclaration à la perception) ;
- augmenter les recettes fiscales de quelque 86 millions EUR.

Nouveau tarif progressif et nouvel abattement

L'article 19 de la loi remplace l'ancien taux linéaire (0,17 %) par un tarif progressif par tranches, plus élevé. Elle remplace également l'ancienne exemption pour les petites ASBL et fondations privées (ayant un patrimoine taxable d'une valeur ne dépassant pas 25.000 EUR) par un abattement de 50.000 EUR pour tous les redevables de la taxe patrimoniale (art. 152 du C. succ.).

Tranche imposable	Taux applicable	Montant de la taxe sur les tranches précédentes
Jusqu'à 50.000 EUR	0 %	
De 50.000,01 à 250.000 EUR	0,15 %	-
De 250.000,01 à 500.000 EUR	0,30 %	300 EUR
Au-delà de 500.000 EUR	0,45 %	1.050 EUR

Certes, ce nouveau tarif progressif représente une majoration de charge fiscale pour les ASBL, AISBL et fondations privées ayant un patrimoine supérieur à 250.000 EUR (immeuble, titres, avoirs bancaires, etc.). Toutefois, les montants dus sont et restent relativement faibles, même en l'absence d'exemptions partielles.

Nouvelle base imposable

La taxe est due sur tous les avoirs du redevable, situés en Belgique ou à l'étranger, meubles ou immeubles (art. 150, al. 1^{er}, du C. succ.).

Sont notamment exclus de la base imposable les titres de société commerciale qui sont certifiés par une ASBL ou une fondation privée (art. 150, al. 2, 5^o, du C. succ.).

Exemptions partielles

Un lobbying intensif a été mené dans le monde associatif et politique afin que le tarif progressif majoré n'impacte pas un maximum de secteurs, outre le secteur des soins de santé initialement préservé. Pour neutraliser les nouveaux tarifs progressifs et préserver divers secteurs subventionnés par l'autorité fédérale, l'article 15, 2^o, b), de la loi a introduit de nombreuses exemptions partielles en réduisant la base imposable (art. 150, al. 2, 6^o à 15^o, du C. succ.).

L'exemption partielle consiste à ne prendre en compte qu'un pourcentage limité des avoirs des personnes morales actives dans les secteurs concernés, soit 37,7 % de la base imposable. Lorsque la réduction de base imposable de 62,3 % est applicable à la personne morale en question, elle vaut pour toutes les activités de l'entité concernée pour autant qu'elle réalise des opérations exemptées de la TVA (en matière de TVA, l'exemption dépend de la nature des activités de l'entité). Lorsque l'exemption partielle ne s'applique pas, la personne morale doit déclarer la pleine valeur de tous ses avoirs.

Pour bénéficier de l'exemption partielle, le redevable (ASBL, AISBL, fondation privée) doit remplir deux conditions générales :

- être actif dans un des secteurs visés, à savoir : les soins de santé et le transport de malades et de blessés, la protection de l'enfance et l'assistance sociale, le sport, l'enseignement et les opérations liées (transport des élèves, fourniture de logements, de repas et de boissons aux élèves et au personnel enseignant), l'organisation de représentations culturelles (théâtres, expositions, concerts, conférences), les entreprises de travail adapté, les maisons médicales, les refuges pour animaux, les centres agréés d'archives privées) ;

- réaliser, pour plus de la moitié de son chiffre d'affaires annuel, des opérations qui entrent en ligne de compte pour l'exemption visée à l'article 44, § 2, 1°, 2°, 3°, 4°, a) ou 9°, du Code TVA ; dans ce cadre, l'exonération partielle s'applique à tous les avoirs de l'ASBL, et non au prorata des avoirs affectés à l'activité exemptée de TVA.

Il n'est pas rare que les institutions précitées (soins, protection de l'enfance, sport, enseignement, culture, travail adapté, maisons médicales, refuges pour animaux, centres agréés d'archives privées) logent leur infrastructure dans une institution (ASBL, AISBL ou fondation privée) patrimoniale privée. L'exemption partielle peut également s'appliquer à cette structure patrimoniale dont au moins 75 % du patrimoine est affectée par une institution à son fonctionnement effectif.

Requêtes en annulation

En juin et juillet 2024, une soixantaine d'ASBL et de fondations privées ont déposé un recours en annulation partielle de la loi du 28 décembre 2023 auprès de la Cour constitutionnelle.

A l'appui de leur recours, les requérants ont invoqué deux moyens :

1. **les principes de proportionnalité et de loyauté fédérale (art. 143, § 1^{er}, Constitution)** : selon la Région flamande, les articles 15, 1°, et 19 de la loi rendent exagérément difficile l'exercice de la compétence régionale en matière de droits de succession et contrecarrent la politique de subvention mise en œuvre par la Communauté flamande, sans aucune concertation ni consultation préalables ;
2. **le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172 Constitution)** : selon les requérantes, les articles 11 à 15, 18 et 19 de la loi font naître une différence de traitement non raisonnablement justifiée entre les personnes morales soumises à la taxe patrimoniale mais pouvant bénéficier d'une exonération partielle et les personnes morales soumises à la même taxe mais ne pouvant pas bénéficier d'une exonération alors qu'elles exercent des activités similaires aux structures exemptées et ne sont pas assujetties à la TVA (exemples : centres d'archives privées et bibliothèques publiques de droit privé constituées en ASBL ; ASBL assujetties et non assujetties à la TVA, alors que les deux sont actives dans les mêmes secteurs). En effet, l'augmentation tarifaire n'est neutralisée que pour les redevables de la première catégorie.

Arrêt de la Cour constitutionnelle

Dans son arrêt n° 159/2025 du 4 décembre 2025, la Cour constitutionnelle se prononce sur la (non)conformité à la Constitution de la loi du 28 décembre 2023 qui réforme la taxe compensatoire des droits de succession.

Principes de proportionnalité et de loyauté fédérale (art. 143, 1°, Constitution).

Le principe de loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs. Selon la Cour, le principe de proportionnalité n'ajoute rien à ce principe (B.13).

Les nouveaux taux sont assez faibles, voire inférieurs à l'ancien taux linéaire (0,15 % et exemption), et ils n'exercent pas une influence substantielle sur la politique régionale (maximum : 0,45 %).

Ensuite, ils ne contrecarrent pas la politique de subvention menée par les communautés et les régions (B.15.2). Enfin, le principe de loyauté fédérale n'exige pas une concertation préalable à l'adoption des dispositions attaquées (B.15.3).

Conclusion : le premier moyen est rejeté car il n'est pas fondé.

Principe d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172, Constitution).

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée (B.21.1).

La Cour examine les objectifs poursuivis par le législateur en introduisant diverses exemptions et réductions. Si le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation en matière de réductions partielles de la base imposable, il doit néanmoins pouvoir justifier ces exemptions et réductions de manière raisonnable. Lorsque la justification est à ce point large qu'elle s'applique à d'autres catégories de redevables que celles bénéficiant de l'exemption ou de la réduction, ces autres catégories ne peuvent pas être privées arbitrairement du même avantage (B.25.1).

Conclusion : le second moyen est fondé et la disposition litigieuse doit être annulée.

Examen succinct de l'arrêt et de ses effets

Procédure. La Cour joint d'emblée l'ensemble des affaires introduites (7) par de nombreuses personnes morales (pas moins de 56 ASBL et 8 fondations privées). Nonobstant la complexité et le nombre anormalement élevé des recours, la Cour a statué dans un délai très raisonnable, ce qui doit être souligné.

Raisonnement. La Cour rejette le moyen lié au principe de loyauté fédérale. Au vu des montants en cause dans le chef des requérants et comme la loi n'impose aucune concertation préalable, il est permis de s'étonner qu'un tel moyen ait pu être soulevé.

La Cour examine ensuite le moyen tiré du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Après avoir rappelé l'étendue du principe, la Cour analyse les justifications données aux « exemptions partielles » introduites en dernière minute. Or, cet examen fastidieux et systématique révèle des différences de traitement. Comme l'exemption partielle visée à l'article 15, 2°, b), de la loi a été accordée à certaines structures et que les catégories de bénéficiaires ont été définies de manière arbitraire, la Cour constate que les différences de traitement ne sont pas raisonnablement justifiées. Par conséquent, elle annule la disposition relative aux exonérations partielles pour violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Nous ne pouvons qu'approuver la rigueur du raisonnement suivi par les juges de la Cour constitutionnelle.

Annulation mais maintien temporaire des effets. Si la Cour annule la disposition litigieuse, elle n'impose pas d'effet rétroactif. Elle prévoit le maintien de la mesure jusqu'au 31 décembre 2026. En effet, elle veut éviter de confronter, du jour au lendemain, les organisations visées par les exemptions à une charge fiscale imprévue, en les obligeant à supporter les compléments qu'elles n'ont pas payé en 2024 et 2025. En outre, ce délai d'un an permet au législateur fédéral de revoir sa copie et de peaufiner une réforme digne de ce nom.

Réforme future. Si l'intention de Mme C. Fonck (LE) à l'origine de la quasi-totalité de ces amendements peut sembler louable, il n'en reste pas moins qu'il eût été beaucoup plus juste et plus simple de ne prévoir aucune exemption partielle. A l'instar de la Cour constitutionnelle, force est de déplorer le caractère discriminatoire de la disposition annulée. Force est également de constater l'inutile et incroyable complexité d'un texte qui fait penser à une disposition TVA (peu applicable et peu lisible) et qui continue à donner des sueurs froides à tous les bureaux SJ chargés d'appliquer cette mesure.

Enfin, n'en déplaise à certains, il n'est pas inutile de préciser que les nombreuses exemptions partielles

ont fait perdre plus de 40 millions EUR de recettes fiscales au budget fédéral, ce qui est difficilement justifiable dans le contexte budgétaire de la Belgique !

Gageons que le législateur fédéral sera attentif à l'applicabilité de la mesure, à la simplification du texte, au contexte d'austérité budgétaire et au bien commun.

Marc Petit

Le régime fiscal de droit d'auteur va-t-il saluer le retour de l'IT ?

Introduction

En modifiant, par la loi-programme du 26 décembre 2022, le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, le législateur a fait un pas en arrière en termes de sécurité juridique. Même si le texte de loi est, à notre estime, clair, l'interprétation qu'en fait l'administration fiscale a eu pour effet d'exclure un très grand nombre de secteurs du régime fiscal favorable des droits d'auteur. L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 16 mai 2024 a refroidi les derniers résistants (Cour const., 16 mai 2024, n° 52/2024).

La loi fiscale doit être interprétée à l'aune du principe de légalité. Celle-ci n'a d'autres sens que ce qu'elle prévoit. Si le texte de loi est clair, il ne faut pas lui chercher une autre signification, ni le compléter (Cass., 15 janvier 1963, *Pas.*, 1993, I, p. 570 ; Cass., 10 novembre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 464).

La détermination de la nature du revenu est primordiale pour connaître le régime fiscal applicable. Avant la réforme, tous les droits d'auteur et les droits voisins - au sens de contrepartie - étaient par nature des revenus mobiliers sans qu'il ne soit nécessaire d'approfondir l'analyse.

L'objectif de la réforme est de limiter les types d'œuvres qui sont visés par le champ d'application du traitement fiscal particulier. En d'autres termes, selon l'objectif du ministre des Finances, tous les droits d'auteur et les droits voisins ne devraient plus ressortir de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Les droits exclus tomberont dans le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992 ou de l'article 90, 1^o, du C.I.R. 1992.

L'administration fiscale a donné une interprétation très restrictive au nouvel article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Le ministre des Finances l'a d'ailleurs déclaré lui-même dans le cadre des travaux de la commission des Finances en deuxième lecture (Ch. Repr., sess. 2022-2023, CRIV 55 COM 1188 du 4 octobre 2023, p. 39).

Très rapidement, le Service des Décisions Anticipées (ci-après SDA) a refusé toute demande visant l'IT en considérant qu'un programme d'ordinateur n'était pas une œuvre littéraire ou artistique au sens de l'article XI.165 du Code de droit économique (décision anticipée du 3 octobre 2023 n° 2023.0659).

Concrètement, l'administration fiscale soutient d'une part, que les œuvres créées par le secteur IT doivent être exclues du régime particulier et, d'autre part, que le régime particulier est réservé aux œuvres littéraires ou artistiques destinées à être diffusées à un public large.

Malgré l'allongement évident du texte de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, le champ d'application ne s'en trouve pas modifié contrairement à ce que soutient l'administration fiscale. La position de cette dernière repose sur une lecture très personnelle et erronée en droit des dispositions du Code de droit économique.

Cette interprétation restrictive demeure la position administrative en 2025, mais elle devrait être

partiellement corrigée à partir du 1^{er} janvier 2026, date à laquelle les programmes d'ordinateur seront à nouveau expressément intégrés dans le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur.

Cette évolution, attendue depuis plusieurs années, confirme que la difficulté ne résidait pas dans le texte légal lui-même, mais bien dans l'interprétation trop étroite qu'en a faite l'administration fiscale depuis la réforme, certainement en ce qui concerne la condition de la communication au public.

Analyse du champ d'application

L'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 se lit en cascade en partant du 1^{er} tiret. Il s'agit d'une seule phrase. Le revenu doit passer le test des 5 tirets pour être qualifié de revenus mobiliers au sens de cette disposition. Il est sans importance, pour la qualification du revenu, que celui-ci soit perçu directement par l'auteur ou l'artiste ou par l'intermédiaire d'un organisme de gestion de droits (art. 17, § 1^{er}, 5^o dernier alinéa, du C.I.R. 1992).

Nous analysons ci-dessus les différents tirets de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 tel que modifié par la loi-programme du 26 décembre 2022.

1^{er} tiret - Cession ou octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins

Constituent des revenus mobiliers, 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,*

Ce tiret reprend la même structure que l'ancien texte de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Il y a néanmoins quelques modifications. D'une part, le législateur abandonne le terme « concession » au profit du terme « licence » plus en adéquation avec la terminologie actuelle du Code de droit économique et d'autre part, le texte fait désormais référence aux droits d'auteur et droits voisins visés au Livre XI, titre 5, du Code de droit économique.

Révolution ? Nullement !

Sont (toujours) uniquement visés les revenus qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence portant sur tout ou partie des droits de l'auteur ou de l'artiste (*a priori* ne sont visés que les droits patrimoniaux, seuls cessibles. L'auteur ou l'artiste peuvent néanmoins renoncer à exercer leur droit moral moyennant une contrepartie. Cette contrepartie devrait également être qualifiée de revenu mobilier). En revanche, lorsque l'auteur ou l'artiste exploite ou utilise lui-même les droits patrimoniaux qu'il détient sur son œuvre ou sa prestation, les revenus qu'il retire de cette exploitation ou de cette utilisation ne rentrent pas dans le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992.

Depuis la réforme de 2022, le texte précise désormais que l'opération de transfert doit être opérée par l'auteur *ab initio* ou par ses héritiers ou légataires. Cette précision n'existait pas antérieurement. L'impact de cette précision est limité, certainement en ce qui concerne la situation du dirigeant d'entreprise d'une société unipersonnelle. Cependant, elle pourrait engendrer quelques questions pratiques (par exemple, en cas d'œuvres indivises, un co-auteur ne pourra plus acquérir les droits de son co-auteur pour les céder ensuite au cessionnaire au risque de voir une partie des droits perçus exclue du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992).

La référence au titre 5 du Livre XI du Code de droit économique a remplacé la référence à la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, abrogée par la loi du 19 avril 2014.

Le ministre des Finances a fait grand cas du fait que le texte de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 ne viserait plus le titre 6 du Livre XI du Code de droit économique. Il en déduit que les droits visés par ce titre ne ressortent pas du nouveau champ d'application. Nous ne pouvons partager cette lecture.

La question de l'inclusion (ou non) des programmes d'ordinateur dans le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 n'est pas nouvelle et s'était déjà posée en 2008. À l'époque, le texte de loi ne visait pas non plus le titre 6 (ou plutôt la loi du 30 juin 1994 relative à la protection des programmes d'ordinateur).

En effet, il existait, au moment du vote de la loi du 16 juillet 2008, dans l'arsenal juridique, deux lois datées du 30 juin 1994 : l'une pour la protection (générale) du droit d'auteur et des droits voisins et l'autre pour la protection (particulière) des programmes d'ordinateur. Dans l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, il n'était fait référence qu'à la première.

Lors de la création du Code de droit économique en 2015, ces deux lois ont été abrogées et intégrées dans ledit Code respectivement au titre 5 et au titre 6. À la suite de cette intégration, le texte de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 a été modifié pour faire référence aux droits d'auteur et droits voisins visés au Livre XI du Code de droit économique. Une référence aussi large n'avait pas vraiment de sens.

En 2011, le ministre des Finances avait précisé que la loi du 30 juin 1994 - actuel titre 5 du Livre XI du Code droit économique - « *n'exclut nullement de son champ d'application les programmes d'ordinateur bien qu'ils fassent, en outre, l'objet d'une législation particulière* » (question parlementaire de M. Beke du 9 février 2011, Sénat, n° 5-1265). Il a ajouté qu'« *exclure les revenus résultant de la cession ou de la concession de programmes d'ordinateur des revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 (au motif que la loi du 30 juin 1994 relatives aux programmes d'ordinateur n'y pas expressément visée) est injustifié et, au demeurant, discriminatoire* ». Il ne saurait en être autrement aujourd'hui.

L'exposé des motifs de la loi-programme du 26 décembre 2022 confirme explicitement que « *la nature des revenus visés par le présent projet est définie par référence au Code de droit économique* » (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 59 ; le texte en néerlandais est encore plus explicite puisqu'il utilise le verbe « verwijzen » qu'on peut également traduire par « renvoyer à »). Les notions et termes utilisés dans le nouvel article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 doivent donc être entendus dans le sens qu'ils ont en droit commun.

Toutefois, dans un arrêt très critiquable du 16 mai 2024 (Cour const., 16 mai 2024, n° 52/2024), la Cour constitutionnelle a rejeté le recours introduit par différents acteurs du secteur IT. Ceux-ci considéraient que l'exclusion des programmes d'ordinateur du champ d'application violait les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. La Cour constitutionnelle a estimé, à tort selon nous, que le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 après sa modification aurait été restreint. Sa position ne découle pas du texte - dont le conseil des ministres reconnaît qu'il est clair - mais de la déclaration du ministre des Finances selon laquelle les œuvres qui sont assimilées à des œuvres littéraires ne seraient plus visées.

Le lecteur de l'article 17 du C.I.R. 1992 cherchera vainement dans cette disposition cette prétendue exclusion. Tant la Cour que le ministre des Finances estiment que cette exclusion découlerait du fait que le titre 6 du Livre XI n'est pas visé. À nouveau, une telle affirmation est inexacte. En l'absence de définition légale dans le Code de droit économique, la notion d'œuvre littéraire ou artistique visée à l'article XI.165 du Code de droit économique (et dont il est explicitement fait référence au 2^{ème} tiret de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992) est définie au regard de l'article 2 de la Convention de Berne. Or, le traité de l'OMPI précise en son article 4 que « *les programmes d'ordinateur sont protégés en tant qu'œuvres littéraires au sens de l'article 2 de la Convention de Berne* » (Traité de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) sur le droit d'auteur (WCT) adopté à Genève le 20 décembre 1996). En vertu de l'article XI.290 du Code de droit économique, cette disposition a un effet direct en droit belge.

Rappelons que la compétence de la Cour est limitée à la vérification de la conformité des normes à la Constitution. Partant, les cours et tribunaux ne sont tenus par la décision de la Cour constitutionnelle que quant à la question de la conformité de la norme attaquée à la Constitution. À aucun moment, les cours et tribunaux ne sont tenus d'approuver les motifs qui ont été à l'origine de la décision prise, d'annuler ou de ne pas annuler la disposition attaquée.

Les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur en tant qu'œuvre littéraire au sens de l'article XI.165 du Code de droit économique. Il n'y a qu'une seule protection par le droit d'auteur. Il n'existe pas un droit *sui generis* pour les programmes d'ordinateur au contraire, par exemple, de la protection dont bénéficient les producteurs de bases de données (Livre XI, titre 7, du Code de droit économique). Comme pour d'autres types d'œuvres (voy. par exemple : XI.172 du CDE - dispositions particulières aux œuvres littéraires ; XI. 173 et s. du CDE - dispositions particulières aux œuvres d'art graphique ou plastique ; XI.179 et s. du CDE dispositions particulières aux œuvres audiovisuelles, XI.186 et s. du CDE - dispositions particulières aux bases de données, etc.), le législateur a adapté les modalités de la protection par le droit d'auteur aux spécificités des programmes d'ordinateur.

La doctrine spécialisée en propriété intellectuelle est unanime. Les programmes d'ordinateur sont protégés par le titre 5. Les dispositions de ce titre sont applicables pour autant le titre 6 n'y déroge pas (voy. également dans le même sens, F. Gotzen et M.-C. Janssens, *Wegwijs in het intellectueel eigendomsrecht*, Vanden Broele, 2014, p. 94-95 ; P. Blomme et J. Keustermans, *“Softwarebescherming onder het auteursrecht 25 jaar Europese Richtlijn*, Cahier Antwerpen, Brussel, Gent, Larcier, 2016, p. 9).

Ainsi, J. Keustermans précise que « *dit betekent dat computerprogramma's ook beschermd zijn door de Belgische wetgeving over auteursrecht (Titel 5 van Boek XI) voor zover Titel 6 van Boek XI WER de bewuste materie niet anders regelt* » (J. Keustermans, artikel XI.294 - Het Belgische auteursrecht, Jan Corbet Huldeboek, Larcier, 2018, p. 944). S. Carneroli rappelle, à juste titre, qu'« *en dehors des dispositions particulières de cette loi spécifique [lire le titre 6 du Livre XI] aux programmes d'ordinateur, les logiciels restent soumis aux dispositions générales de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur [lire le titre 5 du Livre XI]* » (S. Carneroli, « Les contrats commentés du monde informatique », Coll. Cr. Info Com., Larcier, 2007, p. 9).

La Cour de justice de l'Union européenne a également confirmé à de nombreuses reprises que les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur et qu'ils sont couverts par la directive 2001/29 relative au droit d'auteur lorsqu'il n'y est pas dérogé par la directive 2009/24 (CJUE, 3 juillet 2012, *Usedsoft v. Oracle*, C-128/11, n° 51 ; CJUE, 22 décembre 2012, *BSA, C-393/09*, n° 51). Dans le même sens, la Cour de cassation a décidé dans une affaire portant sur un programme d'ordinateur qu'à défaut de dispositions particulières prévues au titre 6 les dispositions générales du titre 5 sont applicables (Cass., 3 juin 2010, C.09.0226.N).

En conclusion, il ne fait aucun doute que les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur visé au Livre XI, titre 5, du Code de droit économique. Eu égard aux conventions internationales, aux directives européennes, à la jurisprudence de la Cour de justice et à la doctrine, une position qui soutiendrait le contraire ne trouverait aucun fondement juridique et violerait le droit européen.

L'administration fiscale maintient néanmoins sa position restrictive, selon laquelle les programmes d'ordinateur ne relèveraient pas du champ d'application du régime. Cette interprétation, qui crée une insécurité juridique manifeste, a dissuadé de nombreux contribuables d'y recourir.

Le gouvernement a toutefois annoncé, dans le cadre de l'accord de l'été 2025, son intention de mettre fin à la discrimination existante entre les professions numériques et les autres professions en ajoutant expressément une référence au titre 6 du Livre XI du Code de droit économique dans l'article 17, § 1^{er}, 5°, du C.I.R. 1992. Cela devrait être fait dans le cadre de la prochaine loi-programme.

Ce correctif, applicable à partir du 1^{er} janvier 2026, permettra de viser explicitement les programmes

d'ordinateur et de rétablir la cohérence du texte avec son objectif initial. D'aucun pourrait penser qu'il s'agit là de les réintégrer dans le champ d'application. Nous estimons que les programmes d'ordinateur n'ont jamais été exclus du champ d'application et que cette modification corrige une mauvaise interprétation du texte légal.

Il convient de préciser que cette modification du texte légal n'implique pas que tous les logiciels ou créations informatiques entreront automatiquement dans le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Le bénéfice du régime demeure subordonné à l'existence d'une œuvre protégée par le droit d'auteur, ce qui suppose une appréciation concrète du caractère original du programme d'ordinateur concerné.

Une analyse au cas par cas sera nécessaire.

À cet égard, la jurisprudence récente de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, arrêt du 4 décembre 2025, *Mio c. Galleri Mickael & Thomas Asplund*, C-580/23 et C-795/23) rappelle la méthode d'appréciation de l'originalité d'une œuvre : celle-ci ne peut être ni présumée ni exclue de manière abstraite, mais suppose l'identification de choix libres et créatifs reflétant la personnalité de l'auteur. L'existence de contraintes techniques, fonctionnelles ou sectorielles ne fait pas obstacle, en tant que telle, à la reconnaissance de ce caractère original, pour autant qu'un espace de liberté subsiste permettant à l'auteur d'exprimer des choix propres. La Cour souligne en outre que cette appréciation doit porter sur la forme de l'œuvre telle qu'elle est exprimée et perceptible, les intentions de l'auteur ou le processus créatif ne pouvant être pris en considération que dans la mesure où ils se traduisent concrètement dans l'œuvre elle-même.

Cette clarification jurisprudentielle s'inscrit dans le prolongement de la pratique déjà observée par les juridictions du fond. Ainsi, le tribunal de première instance de Liège du 9 octobre 2025 (Civ. Liège, 9 octobre 2025, R.G. n° 24/731/A), a procédé à une analyse détaillée de logiciels actuariels professionnels, en tenant compte notamment de leur architecture, des choix méthodologiques opérés, de leur évolution dans le temps et de leur caractère non standardisé pour en conclure à l'existence d'une création intellectuelle propre. Dans le même sens, le tribunal de première instance francophone de Bruxelles a rappelé, dans un jugement du 7 novembre 2025 (Civ. Bruxelles, 7 novembre 2025, R.G. n° 23/6104/A), que l'administration fiscale qui entend refuser l'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 supporte la charge de démontrer concrètement l'absence d'originalité des œuvres invoquées, des considérations générales tenant à leur caractère technique ou fonctionnel ne pouvant suffire.

2^{ème} tiret - une œuvre littéraire ou artistique

- *qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du même Code ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205,*

Comment enfoncer une porte ouverte !

Ce tiret ne sert à rien (sauf lorsqu'on a une idée derrière la tête ...).

Le législateur ne peut ignorer que l'auteur n'obtient des droits que parce qu'il a créé une œuvre protégée par le droit d'auteur, à savoir une œuvre littéraire ou artistique. Il en est de même de l'artiste qui n'obtient des droits voisins que lorsqu'il a réalisé une prestation artistique.

Pas d'œuvre littéraire ou artistique = pas de droits d'auteur.

Quelle idée avait donc le ministre des Finances (et l'administration fiscale) en ajoutant ce tiret ? Tenter d'exclure les programmes d'ordinateur évidemment.

Le ministre des Finances soutient dans les travaux parlementaires, à tort selon nous, que, eu égard à la référence dans le nouvel article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 au seul titre 5 du Livre XI et aux « œuvres

littéraires ou artistiques » visées à l'article XI.165 du CDE, « les œuvres littéraires ou artistiques » assimilées par la loi ne sont pas visées. L'assimilation prévue à l'article XI.294 n'est pas prise en compte » (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 54).

La notion d'« œuvre littéraire ou artistique » - qui est nécessairement originale (le mentionner dans le texte constitue une redondance) -- est un concept qui n'est pas défini par le Code de droit économique. Le législateur fiscal renvoie à ce qu'il est entendu (« bedoeld » en néerlandais) par cette notion en droit commun (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 59) de sorte qu'il convient de se référer aux textes européens et internationaux, notamment la Convention de Berne de 1886, à la jurisprudence de la Cour justice de l'Union européenne ou encore à la doctrine.

L'utilisation des termes « assimilés aux œuvres littéraires » à l'article XI.294 du CDE (cette disposition stipule que : « les programmes d'ordinateur, en ce compris le matériel de conception préparatoire, sont protégés par le droit d'auteur et assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne » [nous soulignons]) est propre à la législation belge. Contrairement à ce que semble croire le ministre des Finances, les programmes d'ordinateur sont des œuvres littéraires visées à l'article XI.165 du Code de droit économique.

En effet, la directive 2009/24/CE du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur (J.O., 5 mai 2009, L 111/16) stipule en son considérant 6 que « les États membres devraient accorder la protection du droit d'auteur aux programmes d'ordinateur au titre d'œuvres littéraires ». L'article premier de cette directive dispose que « les États membres protègent les programmes d'ordinateur par le droit d'auteur en tant qu'œuvres littéraires au sens de la convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques » [nous soulignons]. Conformément à l'article 3 de cette directive, « la protection est accordée à toute personne physique ou morale admise à bénéficier des dispositions de la législation nationale en matière de droit d'auteur applicables aux œuvres littéraires » [nous soulignons]. On ne peut être plus explicite.

F. De Visscher et B. Michaux écrivent qu'« en vertu de l'article 4 du Traité de Genève du 20 décembre 1996 [lire traité l'OMPI] les programmes d'ordinateur sont protégés « en tant qu'œuvres littéraires », ce qui correspond à la formule de la directive européenne ; la loi belge particulière à la matière a préféré une formule plus prudente consistant à les « assimiler » aux œuvres littéraires mais leur appartenance au domaine du droit d'auteur est acquise » (F. De Visscher et B. Michaux, Précis du droit d'auteur, Bruylant, 2000, p.4).

Le traité de l'OMPI sur le droit d'auteur (Traité de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) sur le droit d'auteur (WCT) adopté à Genève le 20 décembre 1996) précise en son article 4 que « les programmes d'ordinateur sont protégés en tant qu'œuvres littéraires au sens de l'article 2 de la Convention de Berne. La protection prévue s'applique aux programmes d'ordinateur quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression » [nous soulignons]. Tant la Convention de Berne (Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, modifiée le 28 septembre 1979) que le traité de l'OMPI ont été ratifiés par la Belgique. L'article XI.290 du Code de droit économique (l'article XI.290 se trouve au Livre XI, titre 5 du Code de droit économique) prévoit que « les auteurs belges peuvent revendiquer l'application à leur profit en Belgique des dispositions de la Convention de Berne et du traité de l'OMPI (...) ».

En conclusion, malgré la formulation particulière utilisée au titre 6 du Code de droit économique, il ne fait aucun doute que les programmes d'ordinateur sont des œuvres littéraires au sens de l'article XI.165 du Code de droit économique et de la Convention de Berne - une position que la doctrine et la jurisprudence avaient déjà consacrée bien avant les clarifications législatives récemment annoncées.

Par ailleurs, on notera que désormais seuls les droits voisins des artistes-interprètes ou exécutants sont visés par le texte. À nouveau, il s'agit d'une modification purement cosmétique dès lors que les autres droits voisins prévus par le titre 5 du Livre XI du Code de droit économique bénéficient généralement à des personnes morales assujettie à l'impôt des sociétés (les droits voisins des producteurs de

phonogrammes et des premières fixations de films (art. XI. 209 et 210 du CDE) ; les droits voisins des organismes de radiodiffusion (art. XI.215 et suivants du CDE) ; les droits voisins des éditeurs de presse (XI.216/1 du CDE et suivants)).

Ces revenus étaient - bien qu'ayant la nature de revenus mobiliers - imposés au titre de bénéfices. Les autres droits voisins - s'ils font l'objet d'une concession [si les revenus découlent d'une cession d'un des autres droits voisins (opération non visée par l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992), l'absence de texte légal exclut lesdits revenus de toute imposition tant dans le chef des personnes morales (art. 220 du C.I.R. 1992) que des sociétés dès lors que « les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques » (art. 183 du C.I.R. 1992)] - relèveront désormais de l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992. Cette disposition stipule que sont mobiliers « les revenus non visés au 5^o de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers ».

3^{ème} tiret - en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective des droits cédés

- *en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective, sauf en cas d'événements indépendant de la volonté des parties contractants, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de licence ou un tiers,*

Désormais la loi fiscale prévoit explicitement que l'opération - la cession des droits, à savoir notamment le droit de reproduction et le droit de communication au public, de l'auteur ou de l'artiste ou l'octroi d'une licence sur ces droits - doit être réalisée en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces droits par le cessionnaire, le détenteur ou un tiers. À notre estime, cette exigence existait déjà sous forme implicite dans l'ancienne version de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, encore faut-il s'entendre sur ce qui relève d'une exploitation.

L'administration fiscale soutient, à tort, que l'exploitation devrait engendrer, pour le cessionnaire, des revenus dont une quote-part serait rétrocédée à l'auteur. Cette thèse ne trouve aucun écho dans le texte légal ni dans sa version 2008 ni dans sa version 2022. Les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 sont ceux obtenus par l'auteur ou l'artiste dans le cadre de l'opération de la cession ou de l'octroi d'une licence portant sur ses droits patrimoniaux. Il s'agit donc de la contrepartie obtenue ni plus ni moins. Il est sans importance que l'exploitation des droits obtenus par le cessionnaire génère ou non des revenus.

Les termes « en vue de » (« met het oog op » en néerlandais) se réfèrent à l'intention des parties, à la cause de l'opération. La traduction de cette intention dans le contrat entre l'auteur et le cessionnaire devrait être, au regard du texte légal, suffisante. Toutefois, l'administration fiscale exige, à tort, de l'auteur qu'il démontre l'exploitation ou l'utilisation effective des droits cédés par le cessionnaire, le détenteur ou un tiers.

Or, l'utilisation au 3^{ème} tiret, de la conjonction « ou » implique, en outre, que le transfert peut intervenir en vue soit de la reproduction, soit de la communication au public. Contrairement à ce qu'a déclaré le ministre des Finances, cette disposition ne réserve pas le régime fiscal aux situations dans lesquelles le grand public bénéficie des œuvres et des prestations d'artistes interprètes (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 55). Cette déclaration est donc contraire au texte légal.

Dans le langage courant, le verbe « utiliser » signifie « rendre utile, faire servir à une fin précise », « tirer de l'utilité, tirer parti d'une chose ». Le verbe « exploiter » signifie « action de mettre en valeur quelque chose en vue d'en tirer un profit ». Les notions d'utilisation et d'exploitation sont donc très proches et renvoient à l'idée de tirer parti, de tirer profit de quelque chose sans que ce profit ne soit nécessairement d'ordre financier. Il peut s'agir d'un avantage direct ou indirect. Il y aura donc exploitation et/ou utilisation des droits cédés dès lors que l'une des personnes visées au 3^{ème} tiret, reproduit l'œuvre (ou la prestation) ou la communique au public.

L'exploitation ou l'utilisation doit être conforme aux usages honnêtes de la profession. Ces usages peuvent aboutir à la non-exploitation de tout ou partie des droits acquis ou pris sous licence. Vu que le Code de droit économique n'exige pas l'exploitation des droits cédés lorsque l'auteur est lié par un contrat de travail ou un contrat de commande (art. XI.167 du Code de droit économique), le commanditaire ou l'employeur agit, à notre estime, conformément aux usages honnêtes de la profession lorsqu'il n'exploite qu'une partie des droits cédés. En cas de force majeure ou d'autres événements indépendants de la volonté des parties, le 3^{ème} tiret ne doit pas être respecté.

Si l'opération n'intervient pas en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective des droits - soit parce que le contrat a une autre cause, soit parce que le contrat est simulé - les revenus obtenus par l'auteur ne rentreront pas dans le champ d'application du nouvel article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Ils pourraient néanmoins relever de l'article 17, § 1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992 et « rester » des revenus mobiliers.

4^{ème} tiret et 5^{ème} tiret - la détention d'une attestation du métier des arts ou, à défaut, le transfert aux fins de communication au public ou de reproduction

- à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du métier 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 par des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par une autre État membre de l'Espace Economique 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 transfère ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

La qualification de revenus mobiliers est conditionnée à la détention d'une attestation du travail des arts (4^{ème} tiret) (la commission qui doit délivrer ces attestations n'est - au jour de la rédaction de la présente contribution - pas encore en place) ou, à défaut, au fait que les droits soient transférés ou donnés en licence aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction (5^{ème} tiret).

L'exigence de la détention d'une attestation du métier des arts aurait pu être une condition entraînant une réduction drastique du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992. Cependant, vu l'alternative prévue par le législateur (l'exposé des motifs précise que « un deuxième critère, alternatif, est prévu pour les titulaires (...) qui, pour une raison ou une autre, ne tombent pas ou ne souhaitent pas dans tomber dans le champ d'application de l'article 6 de la loi portant création de la Commission du travail des arts (...) » [nous soulignons] (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 64)), celle-ci ne constitue pas une réelle condition. Ce tiret semble plus « politique » que relever d'une logique juridique.

Les droits patrimoniaux de l'auteur et de l'artiste-interprète ou exécutant, à savoir le droit de reproduction et le droit de communication au public visés au 5^{ème} tiret, constituent un ensemble de droits qui permettent au titulaire de contrôler l'exploitation (ou la diffusion) de l'œuvre ou de la prestation artistique (S. Dussolier et A. De Francquen, « Manuel de droits intellectuels », Anthémis, 2015, p. 75). Le 5^{ème} tiret est, dès lors, une répétition (mais autrement formulée) du 3^{ème} tiret. Comme pour le 3^{ème} tiret, l'exigence du 5^{ème} tiret ne porte que sur l'intention, la cause du contrat.

Les notions de « reproduction » et de « communication au public » doivent être interprétées conformément au droit commun et donc conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Contrairement à ce que précise l'exposé des motifs, la communication au public ne « comprend » pas la reproduction (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 64). Il s'agit de deux droits distincts ayant leur portée propre.

Selon la Cour de justice, la notion de « communication au public » associe deux éléments cumulatifs,

à savoir un « acte de communication » d'une œuvre et la communication de cette dernière à un « public » (CJUE, 7 août 2018, *Renckhoff*, C-161/17, n° 19).

L'acte de communication vise « toute transmission » d'une œuvre, indépendamment du moyen ou du procédé technique utilisé (CJUE, 31 mai 2016, *Reha Training*, C-117/15, n° 38).

Il s'agit donc de l'exploitation d'une œuvre sous une forme immatérielle (S. Dussolier et A. De Francquen, « Manuel de droits intellectuels », Anthémis, 2015, p. 77). Il n'est question d'un acte de communication que pour autant que la communication de l'œuvre soit effectuée moyennant l'utilisation d'un mode technique tel que, par exemple, la télévision, internet, radio, etc. Il y a une « nouvelle » communication au public lorsque la communication de l'œuvre est effectuée, soit, selon un mode technique spécifique, différent de ceux jusqu'alors utilisés ou, soit, auprès d'un public nouveau, c'est-à-dire un public n'ayant pas été déjà pris en compte par le titulaire du droit d'auteur, lorsqu'il a autorisé la communication initiale de son œuvre au public (CJUE, 7 août 2018, *Renckhoff*, C-161/17, n° 24). Le droit de communication ne doit pas être confondu avec le « droit de distribution » qui ne porte que sur des objets tangibles, à savoir l'original ou des reproductions de l'œuvre. En droit belge, le droit de distribution relève du droit de reproduction (art. XI.165 du CDE).

Le droit de reproduction est interprété largement et vise tout acte de fixation de l'œuvre qu'il soit matériel ou intellectuel. L'acte de reproduction nécessite l'autorisation de l'auteur sans qu'il soit nécessaire de justifier de l'existence d'un public [l'article XI.190 du CDE prévoit une exception en vertu de laquelle l'autorisation de l'auteur n'est pas nécessaire pour la réalisation d'une copie privée (dans le cercle de la famille). Sans cette exception l'autorisation de l'auteur aurait été nécessaire pour procéder à une telle reproduction]. Constituent notamment une reproduction, l'édition d'un livre, la photographie d'une œuvre, la fixation d'une œuvre audiovisuelle ou sonore, ou encore la mise en mémoire d'un programme d'ordinateur, sa lecture sur un écran ou sur un support matériel (A. Berenboom, « Le nouveau droit d'auteur », Larcier, 2022, p. 190, n° 72).

Conscient que l'administration fiscale a indûment restreint la portée du 5^{ème} tiret en subordonnant son application à l'existence d'une « communication au public », le gouvernement a annoncé son intention de préciser, dans les travaux préparatoires de la prochaine loi-programme, que les notions de communication au public, d'exécution publique et de reproduction doivent être comprises comme des conditions alternatives. En d'autres termes, il suffit que le transfert soit réalisé aux fins de reproduction sans qu'une communication au public ne soit nécessaire.

Cette précision, attendue pour 2026, devrait permettre de rétablir la portée initiale de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, en confirmant qu'il suffit que l'intention dans le chef des parties tende à la communication, à l'exécution ou à la reproduction de l'œuvre - pour que le revenu puisse être qualifié de mobilier, conformément au droit d'auteur et à la jurisprudence européenne.

Une telle clarification aura également pour effet d'élargir le champ des bénéficiaires potentiels du régime, en permettant à certaines professions créatives - notamment les architectes - de (re)rentrer dans le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur.

En conclusion, le champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 est similaire à celui qui prévalait sous l'empire de l'ancien texte. Malgré cela, l'administration fiscale défend depuis le premier jour une lecture *contra legem* des modifications apportées. Le gouvernement entend mettre fin à cette position administrative.

La requalification des droits d'auteur et des droits voisins en revenus professionnels

La logique de l'article 37 du C.I.R. 1992

Il est important de rappeler la logique de l'article 37 du C.I.R. 1992. Cette disposition constitue une

passerelle entre les revenus mobiliers et les revenus professionnels. Cette passerelle ne s'applique que pour autant que les conditions légales sont réunies.

La logique de cette disposition repose sur trois étapes. Tout d'abord, il faut déterminer la nature du revenu. Dans notre analyse, il s'agit de revenus mobiliers. Ensuite, il faut vérifier si les avoirs à l'origine de ce revenu sont affectés par le bénéficiaire du revenu à l'exercice de son activité professionnelle (alinéa 1^{er} de l'article 37 du C.I.R. 1992). Dans la négative, le revenu conserve sa nature de revenu mobilier. Il n'est pas nécessaire de passer à l'étape trois et d'examiner l'alinéa 2. Dans l'affirmative, si le revenu est visé par l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, le revenu conserve sa nature moyennant le respect des différents plafonds prévus à l'alinéa 2 de l'article 37 du C.I.R. 1992.

Quand un avoir est-il affecté à l'exercice de l'activité professionnelle ?

Selon le commentaire administratif, un avoir affecté à l'exercice de l'activité professionnelle est un avoir utilisé dans l'exercice cette activité (Com.I.R. 1992, n° 37/1 et 3). Le ministre l'a confirmé dans les travaux préparatoires : « si les biens et capitaux, dont proviennent les revenus en question, sont utilisés pour l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus, l'article 37 du C.I.R. 1992 est activé » (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 64). L'avoir devient, ainsi, un outil de production de cette activité professionnelle.

L'article 37, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 constitue une dérogation légale à la qualification naturelle de revenus mobiliers des revenus résultant de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins ainsi que des licences légales et obligatoires. Il appartient à l'administration fiscale, qui entend requalifier un revenu mobilier en un revenu professionnel, de démontrer que les avoirs mobiliers à l'origine du revenu ont été affectés par le bénéficiaire à l'exercice de son activité professionnelle (Civ. Namur, 22 octobre 2014, F.J.F., No. 2015/40). En l'absence d'affectation, l'article 37 du C.I.R. 1992 ne peut pas être activé et les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 conservent - peu importe leur importance - leur nature de revenus mobiliers.

Les droits patrimoniaux de l'auteur ou de l'artiste sont des avoirs mobiliers (art. XI.167 du Code de droit économique). Lorsque l'auteur ou l'artiste utilise, pour l'exercice de son activité professionnelle, ses droits, par exemple en reproduisant son œuvre ou sa prestation ou en la communiquant au public, par exemple via l'auto-édition, les revenus qui résultent de cette utilisation sont taxés comme des revenus professionnels. Cependant, cette situation ne relève, en réalité, ni de l'ancien article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 ni du nouveau. En effet, les revenus que l'auteur obtient sont liés à la vente d'un exemplaire de l'œuvre et non à la cession des droits d'auteur.

Les situations où l'auteur ou l'artiste obtient des revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 alors qu'il a affecté ses droits patrimoniaux productifs desdits revenus à l'exercice de son activité professionnelle seront très rares, voire inexistantes. En effet, pour relever du champ d'application de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, les droits de l'auteur ou de l'artiste doivent être transférés en vue de leur exploitation ou utilisation effective par le cessionnaire (art. 17, § 1^{er}, 5^o, 3^{ème} tiret, du C.I.R. 1992). Partant, ni l'auteur ni l'artiste n'affectent leurs droits patrimoniaux à l'exercice de leur activité professionnelle lorsque qu'ils cèdent ou octroient une licence exclusive au cessionnaire. C'est, en effet, ce dernier ou un tiers qui utilisera les droits comme outil de production de sorte que l'article 37 du C.I.R. 1992 ne s'applique pas.

Dans une espèce où un auteur qui avait créé une œuvre dans le cadre de son activité professionnelle mais qui n'en assurait pas lui-même l'exploitation, laquelle se réalisait par la société d'exploitation à laquelle les droits d'exploitation avaient été concédés moyennant le paiement d'une contrepartie, la Cour d'appel de Liège a jugé que l'auteur n'exerce pas une activité d'exploitation des droits patrimoniaux d'auteur de l'œuvre et que les revenus mobiliers sont le produit de la concession de ces biens mobiliers à un tiers qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle d'exploitation de ce tiers et non à l'exercice de l'activité professionnelle de cinéaste du contribuable (Liège, 13 septembre 2021, rôle n° 2018/RG/116, non publié).

Tenant également compte de l'enseignement de la Cour de cassation (Cass. 10 novembre 2017, *F.J.F.*, No. 2018/9 et Cass. 20 septembre 2018, *Cour.fisc.*, 2018/1171 et *JLMB* 2018, n° 36, 1721), la Cour d'appel de Gand l'a confirmé dans un arrêt du 1^{er} juin 2021 (Gand, 1^{er} juin 2021, *Cour. fisc.* 2021 (reflet Pollet, M.), liv. 15, 395 ; *F.J.F.* 2022 (sommaire), liv. 4, 565) portant sur une situation où les revenus perçus par l'auteur dépassaient le plafond de l'article 37, alinéa 2, du C.I.R. 1992 (dans sa version applicable pour l'exercice d'imposition 2013).

À cet égard, la Cour de cassation s'est d'ailleurs prononcée en précisant 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 (Cass., 17 janvier 2022, F.180011.F).

Lorsque les avoirs sont affectés à l'activité professionnelle, la requalification peut être neutralisée moyennant le respect de différents plafonds.

Lorsque les droits patrimoniaux sont affectés à l'exercice de l'activité de l'auteur ou de l'artiste, la requalification est neutralisée pour les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 sauf dans l'éventualité et dans la mesure où [l'exposé des motifs rappelle que « l'article 37, alinéa 2, C.I.R. 1992 déroge à l'alinéa 1^{er} (...) »]. (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 65)] :

- le rapport entre les revenus de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 et les rémunérations totales, qui comprennent les prestations fournies, dépasse 30 % [art. 37, al. 2, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992 (ci-après le « plafond relatif » ou le « ratio »)] ;
- les revenus excèdent 37.500 EUR (montant à indexer) [Art. 37, al. 2, 2^{ème} tiret, du C.I.R. 1992 (ci-après le « plafond absolu »)].

Nonobstant le respect des plafonds ci-dessus, la requalification sera opérée sur l'intégralité du revenu de l'exercice d'imposition si la moyenne des revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes (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) dépasse le plafond maximal de 37.500 EUR (montant à indexer) (art. 37, al. 2, du C.I.R. 1992).

Le ministre des Finances a précisé qu'il convient de vérifier d'abord le respect de la limite relative et ensuite de vérifier le respect de la limite absolue (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 63).

1. Le respect d'un ratio de 30 %

La requalification du revenu mobilier est neutralisée si les revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 n'excèdent pas 30 % des « rémunérations totales, qui comprennent les prestations fournies ».

L'objectif du législateur est d'intégrer dans le texte légal la pratique développée, dans le cadre de contrats de travail ou de commandes, par le SDA et de l'uniformiser. Ce plafond doit être mis en parallèle avec l'insertion d'une disposition similaire en matière de sécurité sociale qui prévoit que la rémunération de droits d'auteur et de droits voisins découlant d'une prestation de l'auteur-salarié sera désormais exonérée du paiement de cotisations sociales moyennant le respect de certaines conditions (Ch. Repr., DOC° 55/3015-014, p. 9). Cette exonération est prévue par l'arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (il subsiste malheureusement des différences entre la disposition fiscale et la disposition en matière de sécurité sociale).

La quote-part des droits d'auteur ne peut désormais plus excéder 30 % du total des revenus versés en contrepartie du transfert des droits et des prestations ou services sous-jacents effectués par le cédant au

profit du cessionnaire (dans la pratique du SDA, il est référé à l'enveloppe financière, à savoir la somme entre la rémunération des prestations et la contrepartie du transfert des droits). On prend en considération les revenus totaux en ce compris les avantages de toute nature. Dans le cadre d'un dirigeant d'entreprise, il échet de vérifier le *ratio* dans sa relation avec sa société. En revanche, l'existence d'une commande (ou non) doit être examinée dans la relation entre la société du dirigeant et le client final. Ce n'est que dans l'hypothèse où le client final a commandé l'œuvre à la société qu'il pourra être question d'appliquer le *ratio* dans la relation entre le dirigeant et sa société.

L'élément central du plafond relatif est l'exécution d'une prestation qui « *accompagne* » (art. 37 al. 3, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992) l'opération de transfert des droits d'auteur ou des droits voisins (le texte néerlandais stipule que le plafond relatif « *is enkel van toepassing wanneer de overdracht of de verlening van een licentie van de auteursrechten en de naburige rechten gepaard gaat met een geleverde prestatie* » (nous soulignons)). Le ministre des Finances précise que le plafond relatif ne s'applique que si une prestation sous-jacente est « *attachée* » à la convention de cession ou au contrat de licence (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 65). Il s'agira, selon le ministre, très probablement de cas où l'auteur travaille « *sous l'autorité* » ou « *par ordre* » du cessionnaire (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 69).

Malgré les différents exemples précisés dans les travaux parlementaires, il reste difficile de déterminer quand il y a lieu de considérer que l'opération de transfert des droits s'accompagne d'une prestation liée. Il nous semble que l'existence d'un contrat de travail ou d'un contrat de commande en vertu duquel l'auteur est « *tenu* » (Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 77) de créer l'œuvre est nécessaire pour qu'on puisse considérer que le transfert des droits s'accompagne d'une prestation liée. On espère que la circulaire - si elle est publiée un jour - pourra apporter des précisions.

Le SDA s'est prononcé sur le *ratio* (décision anticipée du 25 juillet 2023 n°2023.0437). La question portait sur l'application (ou non) du *ratio* à la contrepartie versée par un éditeur à un auteur d'articles fiscaux.

Si la première intention du SDA a été de donner un éclairage sur la manière dont le *ratio* doit être appliqué, on doit malheureusement déplorer le caractère nébuleux de la motivation de la décision. Nous comprenons bien que l'objectif du SDA est d'expliquer qu'il existe des situations dans lesquelles le *ratio* ne doit pas s'appliquer, ce qui est tout à fait exact. Toutefois, la référence au fait que le transfert des droits patrimoniaux intervient en dehors du cadre de l'activité professionnelle du demandeur jette le trouble. En effet, si le demandeur rédige lesdits articles en dehors de son activité professionnelle, l'article 37 du C.I.R. 1992 n'est purement et simplement pas applicable de sorte qu'il est inutile de s'intéresser aux différents plafonds prévus à l'alinéa 2 et, notamment, au *ratio*. Le ministre des Finances le précise d'ailleurs dans les travaux préparatoires : « *il doit être question d'une affectation de ces biens et capitaux à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus* » (DOC 55-3015/014, p. 63). Si les biens et capitaux, dont proviennent les revenus en question, à savoir les droits patrimoniaux de l'auteur, sont utilisés pour l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus, l'article 37 du C.I.R. 1992 est activé et, *a fortiori*, dans le cas contraire, cette disposition n'est pas applicable (DOC. 55-3015/014, p. 64).

Pour le surplus, le SDA picore dans les travaux parlementaires quelques extraits en vue d'illustrer l'application du *ratio* et des exceptions prévues par la loi. Cependant, ces références ne donnent aucun éclairage nouveau. Tout au plus, le SDA semble insister sur l'absence de lien de subordination ou de commande dans le cas qui lui est soumis pour considérer que le transfert des droits n'est pas lié à une prestation fournie. Aucune information n'est toutefois communiquée sur les motifs pour lesquels le SDA retient cette absence. En conclusion, l'intérêt de cette décision est relativement limité.

De surcroît, le SDA a précisé, dans une décision du 21 mai 2024 (décision n° 2024.0214 du 21 mai 2024) que, lorsque deux contrats sont conclus, à savoir, l'un rémunérant la prestation, et l'autre la licence, les revenus de droit d'auteur perçus par un auteur en dehors du cadre de l'activité professionnelle et donc non pas « *sous l'autorité* » ou « *pour le compte* » d'un éditeur, peuvent être considérés dans leur intégralité comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992.

En l'espèce, la situation visée était celle d'un scénariste dans le domaine de la bande dessinée qui avait conclu divers contrats d'éditions pour chacun de ses albums. Dans ce cadre, le SDA a considéré que la cession ou l'octroi des droits d'auteur de ce contribuable ne s'accompagnait pas d'une prestation sous-jacente - dès lors que les revenus issus de ces droits étaient perçus non pas « sous l'autorité » ou « pour le compte » d'un éditeur, et donc en dehors de son activité professionnelle - de sorte que la limite relative prévue à l'article 37, alinéa 2, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992 ne s'applique pas.

En ce qui concerne les journalistes, le SDA a également confirmé que le plafond relatif ne s'appliquait qu'à la première exploitation de l'œuvre. Le secteur considère que cette première exploitation correspond à la publication de l'article ou de la photo sur le web (« Web first »). À la demande de l'administration fiscale, le secteur va désormais distinguer dans les contrats et dans la facturation, la quote-part des droits qui couvre la première exploitation de la quote-part des droits qui couvre les autres exploitations. La vérification de la limite relative ne doit se faire que par rapport à la première quote-part (décision n° 2024.0329 du 18 juin 2024).

Enfin, le SDA a rendu une décision (décision n°2024.0450 du 9 juillet 2024) confirmant que les montants (en ce compris les avances après acceptation de l'œuvre par l'éditeur) qui sont attribués par les éditeurs aux auteurs dans le cadre d'un contrat d'édition peuvent être entièrement considérés comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5°, du C.I.R. 1992, si et dans la mesure, où le montant de 37.500 EUR (montant à indexer) prévu à l'article 37, alinéa 2, 2^{ème} tiret, du C.I.R. 1992 n'est pas dépassé et que le revenu moyen des droits d'auteur perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes ne dépasse pas le plafond absolu maximal de 37.500 EUR (montant à indexer) tel que stipulé à l'article 37, alinéa 2, 2^{ème} tiret, du C.I.R. 1992. En d'autres termes, le SDA a reconnu que le plafond relatif n'était pas applicable à la situation où l'auteur signe un contrat d'édition avec un éditeur.

L'alinéa 3 de l'article 37 du C.I.R. 1992 prévoit une seconde exception à l'application du *ratio*. Celui-ci ne s'applique pas lorsque le revenu visé à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du C.I.R. 1992 est perçu « *ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée* » (art. 37, al. 3, 2^{ème} tiret, du C.I.R. 1992). On vise ici la situation où l'œuvre ou la prestation a généré des redevances de reproduction ou de communication au public après l'exécution de la prestation sous-jacente [L'exposé des motifs fait référence « au stock d'œuvres » qui est reproduit et/ou communiqué au public de manière répétée après le transfert initial auquel est également attachée une prestation sous-jacente (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 67)].

Cette exception ne vise pas exclusivement les revenus versés par les sociétés de gestion collective de droits. Les travaux préparatoires retiennent toutefois cet exemple (Exposé des motifs, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, p. 67 ; Ch. Repr., DOC 55/3015-014, p. 76). Cet exemple est intéressant au motif qu'il met en évidence, selon moi, que la prestation sous-jacente et la cession des droits doivent intervenir en faveur du cessionnaire. Le ratio de 30 % ne sera dès lors pas applicable en l'absence de ce lien.

2. Le respect du plafond absolu de 37.500 EUR

La réforme ne modifie pas le plafond absolu. Pour l'exercice imposition 2026 (revenus 2025), le plafond à ne pas dépasser sous peine de requalification de l'excédent est fixé à 75.360 EUR.

3. La limite de la moyenne des 4 années précédentes

Comme précisé ci-dessus, nonobstant le respect des plafonds prévus aux deux tirets de l'alinéa 2 de l'article 37 du C.I.R. 1992, la requalification sera opérée sur l'intégralité du revenu de l'exercice d'imposition si la moyenne des revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5°, du C.I.R. 1992 perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes (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) dépasse le plafond maximal de 37.500 EUR (montant à indexer) (art. 37, al. 2, du C.I.R. 1992).

Pour la vérification de cette limite, il convient de tenir compte des revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992, avant l'application des plafonds relatif et absolu, perçus au cours des quatre exercices précédents.

La base imposable et le taux d'imposition

La détermination du revenu net n'a pas été modifiée par la loi-programme du 26 décembre 2022. L'auteur peut déduire de ses revenus de droits d'auteur les frais qu'il a exposés en vue d'acquérir ces revenus. En l'absence de preuve de ses frais réels, il peut déduire des frais forfaitaires. Ceux-ci sont fixés par les articles 3 et suivants de l'A.R. du C.I.R. 1992.

Les revenus visés à l'article 17, § 1, 5^o, du C.I.R. 1992, après déduction des frais réels ou forfaitaires (les frais forfaitaires n'ont pas été modifiés), sont, en principe, imposables distinctement au taux de 15 %.

A la suite de l'avis du Conseil d'État (Avis du Conseil d'État, Ch. Repr., DOC 55/3015-001, pp. 294-295), il est désormais explicitement précisé que lorsque les avoirs à l'origine des revenus ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire, le taux d'imposition est fixé à 15 % sans limite. Pour le surplus, le texte de l'article 171, 2^obis, 2^{ème} tiret, du C.I.R. 1992 est adapté aux nouveaux alinéas 2 et 3 de l'article 37 du C.I.R. 1992 de sorte que le taux de 15 % ne s'applique que pour autant que les nouveaux plafonds soient respectés.

Les droits d'auteur et les droits voisins doivent être mentionnés dans la déclaration du contribuable. Une fiche 281.45 sera établie par le débiteur des droits.

Le débiteur des droits doit retenir le précompte mobilier et le verser à l'État. À nouveau, le législateur n'a pas mis en parallèle la disposition relative au taux d'imposition distinct et la disposition légale relative à la retenue du précompte. Dès lors le débiteur devra retenir un précompte de 30 % au-delà des limites prévues à l'article 37, alinéa 2, du C.I.R. 1992 même lorsque les droits ne sont pas susceptibles de requalification sur pied de l'article 37, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992.

Il convient toutefois de relever que, dans le cadre des discussions ayant entouré la réforme annoncée pour 2026, la suppression pure et simple du mécanisme de déduction forfaitaire a été envisagée avant d'être abandonnée au profit de son maintien. Ce maintien serait néanmoins conditionné à la détention de l'attestation du travail des arts. En pratique, cette nouvelle condition est susceptible de générer un volume important de demandes, auquel la Commission compétente pourrait difficilement faire face, de sorte que les modalités concrètes de mise en œuvre et les délais de traitement restent, à ce stade, largement incertains.

Examen des professions pour lesquelles une décision positive a été rendue par le SDA

Malgré la réforme de 2022, le SDA permet encore à un bon nombre de contribuables de bénéficier du régime fiscal favorable des droits d'auteur. Il s'agit par exemple, de contribuables travaillant dans le domaine de la production audiovisuelle et qui réalisent ainsi des vidéos (décision n°2023.0997 du 23 janvier 2024), ou encore des contribuables qui réalisent des campagnes de communication, du webdesign, des logos et des créations graphiques en tous genres (décision n°2024.0088 du 12 mars 2024).

Notons que des salariés faisant partie d'une société active dans la création de sites internet et d'applications en ligne ont également pu voir une partie de leurs revenus considérés comme étant des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du C.I.R. 1992 (décision n°2024.0062 du 27 février 2024). Il s'agissait en l'espèce de trois créatifs occupant des fonctions de Digital Marketing Officer, Art Director et Creative Designer. Ces créatifs interviennent dans la création de sites web, mais sans avoir besoin de coder, en utilisant des logiciels de conception graphique dits « no code ».

Enfin, le SDA a également considéré que le régime fiscal favorable des droits d'auteur pouvait s'appliquer à des scénaristes (décision n° 2024.0214 du 21 mai 2024), de même qu'à des créateurs d'énigmes (décision n° 2024.0252 du 27 mai 2024), concepteurs d'escape games.

Conclusion

L'impunité dont jouit indirectement l'administration fiscale en raison de la lourdeur et du coût d'une procédure judiciaire lui permet de soutenir des thèses qui sont frontalement contraires au texte légal, ne fut-ce que temporairement. La réforme opérée en 2022 n'y a pas échappé, et celle à venir n'y échappera sans doute pas davantage.

Il est donc à craindre que l'administration fiscale intensifie ses contrôles à la suite de la nouvelle réforme annoncée, en contestant que l'œuvre soit réellement protégée par le droit d'auteur - soit parce qu'elle ne présenterait pas un caractère original, soit parce qu'elle ne serait pas effectivement exploitée (cette dernière condition étant illégale).

Les contribuables devront, dans ce contexte, faire preuve d'une vigilance accrue, en veillant à documenter rigoureusement l'originalité et la cause du transfert, à savoir l'exploitation de leurs œuvres afin de se prémunir contre toute remise en cause du régime fiscal applicable. La réforme à venir alourdira sensiblement les exigences probatoires et administratives.

En conséquence, l'insécurité juridique observée ces dernières années ne découle pas du texte légal lui-même mais de la portée restrictive que souhaite lui donner l'administration fiscale. La réforme de 2026 devrait permettre de rétablir la cohérence du texte avec son objectif initial, mais son efficacité dépendra de la manière dont l'administration en assurera la mise en œuvre. Dans notre démocratie, une telle chose est anormale mais malheureusement courante.

Sébastien Watelet

Fiscalité automobile en 2026 : un carambolage assuré ?

1. Tour de piste : les réformes successives de la fiscalité automobile en Belgique

La mobilité est un thème qui nous concerne tous au quotidien. La mobilité des travailleurs et, plus spécifiquement encore, la matière des voitures de société, jouent un rôle central et constitue un enjeu majeur en matière de fiscalité.

Le 1^{er} janvier 2026 marquera une rupture profonde et un changement de paradigme important pour les entreprises, les indépendants et les gestionnaires de flottes de voitures de société.

Historiquement, la voiture de société s'est imposée comme une forme de rémunération alternative, attractive tant pour l'employeur que pour le travailleur.

À l'impôt des sociétés (I.Soc.), la déduction des frais de déplacement est corrélée à la manière dont on interprète leur imposition ou leur exonération à l'impôt des personnes physiques (IPP). En TVA, la déduction sera quant à elle déterminée par l'utilisation privée ou professionnelle qui sera faite du véhicule.

La fiscalité des frais de déplacement en général et des voitures de société en particulier est au cœur des débats politiques et fait partie intégrante de la politique salariale des entreprises.

Depuis de longues années déjà, les réformes gouvernementales successives ont mis à mal et érodé une fiscalité qui par le passé était particulièrement avantageuse en la matière.

On citera la réforme des avantages de toute nature en 2012, l'importante réforme de l'impôt des sociétés du 25 décembre 2017 (M.B., 31 décembre 2017) et ensuite la loi sur le verdissement fiscal et social de la mobilité du 25 novembre 2021 (M.B., 3 décembre 2021) qui entraîne de lourdes conséquences jusqu'à l'horizon de 2031.

2. La fin programmée des hybrides et des thermiques

L'année 2023 marque une première rupture et le début d'une nouvelle ère en matière de verdissement du parc automobile belge. En effet, le gouvernement a programmé la suppression progressive des avantages fiscaux pour les nouvelles voitures de société qui ne sont pas neutres en carbone et leur disparition du parc automobile des entreprises à l'échéance de 2026.

L'année 2026 marque une seconde rupture plus forte encore et un véritable changement de paradigme. La règle est désormais binaire, simple mais sans nuance. Pour les voitures acquises à partir du 1^{er} janvier 2026 soit le taux d'émission est égal à 0 gramme de CO₂ par kilomètre et le véhicule est 100 % déductible, soit le véhicule émet 1 gramme de CO₂ par kilomètre ou plus et le véhicule est 100 % non-déductible. Cette règle condamne donc à la non déductibilité les voitures thermiques et les véhicules hybrides de quelque type qu'ils soient (hybrides plug-in rechargeables, hybrides auto-rechargeables, micro-hybrides, etc.).

La loi définit désormais clairement ce qu'il faut entendre par date d'acquisition pour déterminer le régime applicable. Il s'agit soit de la date de signature du bon de commande, soit de la date de signature du contrat de leasing, soit de la date de signature du contrat de renting. Il s'agit donc d'une fiction fiscale qui déroge au principe légal du droit de propriété juridique. Ainsi, lors de la levée de l'option d'achat d'un contrat de leasing ou de renting, c'est bien la date initiale de la signature du contrat qui prévaut pour déterminer le régime fiscal applicable et non la date de levée de l'option. Attention toutefois, il convient de rester attentif à ne pas modifier les clauses essentielles du contrat en cours de route au risque de générer une nouvelle date de contrat (modification de la durée, des modalités de levée de l'option, etc.).

La loi de 2021 a posé le principe central selon lequel, à partir du 1^{er} janvier 2026, aucune déduction ne sera plus possible pour les véhicules émettant du CO₂. Seuls les véhicules 100 % électriques resteront déductibles.

Pour les véhicules acquis avant le 1^{er} juillet 2023, la formule de déduction habituelle s'applique comme suit : $120\% - (0,5\% \times \text{coefficient} \times \text{grammes de CO}_2 \text{ par kilomètre})$ où le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés uniquement au diesel et à 0,95 pour les autres véhicules. Lorsque le véhicule est équipé d'un moteur au gaz naturel et que sa puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, le coefficient est réduit à 0,90. Le taux est arrondi au dixième supérieur ou inférieur selon que le chiffre des centièmes atteint ou non 5.

Le taux déterminé ne peut être inférieur à 50 %, ni supérieur à 100 %. Il s'élève à un minimum de 75 % pour les frais professionnels faits ou supportés, afférents à l'utilisation des véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018. Cette dernière règle est appelée « clause de sauvegarde » et n'est valable qu'à l'IPP pour les véhicules acquis avant le 1^{er} janvier 2018 qui émettent moins de 200 grammes de CO₂ par kilomètre.

Le taux minimum de 50 % passe à 40 % s'ils émettent 200 grammes de CO₂ par kilomètre, ou plus, ou si aucune donnée relative à l'émission de CO₂ n'est disponible au sein de la Direction pour l'Immatriculation des Véhicules.

Il existe également un régime transitoire pour les véhicules acquis (achetés, pris en leasing ou en

location) entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025. Dans ce régime transitoire, le plafond maximum de 100% s'abaisse progressivement à 75 % en 2025, 50 % en 2026, 25 % en 2027 et 0 % en 2028 et les taux plancher de 50 % et 40 % sont supprimés. C'est précisément cette règle de dégressivité programmée dans le régime transitoire que le gouvernement Arizona veut modifier.

Enfin, en ce qui concerne les frais de carburant relatifs à des hybrides rechargeables acquis à partir du 1^{er} janvier 2023, le taux de déduction ne peut être supérieur à 50 %.

Par la suite, la loi continue d'évoluer jusqu'en 2031 en réduisant le taux de déduction des voitures électriques qu'elle entendait initialement favoriser. Un régime spécifique est prévu jusqu'en 2031, avec une dégressivité progressive des taux de déduction en fonction de la date d'acquisition. Les voitures électriques acquises jusqu'au 31 décembre 2026 sont et resteront déductibles à 100 % pendant toute la durée de leur utilisation par l'entreprise. Par la suite, le taux de déduction sera dégressif en fonction de la date d'acquisition de la voiture électrique. Ce taux est fixé comme suit : 95 % en 2027, 90 % en 2028, 82,5 % en 2029, 75 % en 2030 et 67,5 % en 2031.

L'objectif avoué par le gouvernement de l'époque dans l'exposé des motifs est de ramener progressivement la déductibilité fiscale des voitures électriques au niveau connu des voitures thermiques avant 2021. La boucle sera ainsi bouclée. En 2031, le taux de déduction des voitures électriques sera équivalent à la moyenne des différents taux de déduction des voitures thermiques avant le vote de la loi de 2021.

3. Des changements trop rapides, une adaptation nécessaire

À la suite de ces différentes réformes, de nombreuses entreprises ont progressivement adapté leurs politiques fiscales vers des véhicules moins polluants en termes d'émissions de CO₂ et moins coûteux en termes de valeurs catalogue afin de conserver les avantages fiscaux acquis mais toutes n'en sont pas capables.

Aujourd'hui, les entreprises sont confrontées à un véritable défi : l'électrification de leur(s) parc(s) de véhicules à pas de charge avec leurs nombreuses conséquences en termes de coûts et d'organisation de la mobilité.

Les tableaux 1 et 2 synthétisent les mesures actuelles en vigueur.

Tableau 1

Quelle déduction des frais de voiture?	
Date d'acquisition	Pourcentage
Avant le 01.07.2023	Nouvelle formule de base : 120 p.c. - (0,5 p.c. * coefficient * grammes de CO ₂ par kilomètre), Min 50% Max 100%, et 40% si ≥ 200 g - le coefficient est fixé à 1 pour les véhicules alimentés uniquement au diesel et à 0,95 pour les autres véhicules et si au gaz naturel et que sa puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux, le coefficient est réduit à 0,90+ Arrondi Il est arrondi au dixième supérieur ou inférieur selon que le chiffre des centièmes atteint ou non 5 + Clause de sauvegarde 75% à l'IPP
du 01.07.2023 au 31.12.2025 Régime transitoire	jusqu'au 31.12.2024 : idem formule ci-dessus (sauf carburant Max 50%)
	du 01.01.2025 au 31.12.2025 : idem formule ci-dessus MAIS Min 50%/40% supprimés et MAX = 75% (sauf carburant Max 50%)
	du 01.01.2026 au 31.12.2026 : idem formule ci-dessus MAIS Min 50%/40% supprimés et MAX = 50%
	du 01.01.2027 au 31.12.2027 : idem formule ci-dessus MAIS Min 50%/40% supprimés et MAX = 25%
	du 01.01.2028 = 0%

Tableau 2

Quelle déduction des frais de voiture?	
Date d'acquisition	Pourcentage
01.01.2026 au 31.12.2026	Thermique 0% Electrique 100 % pour toute la durée d'utilisation -
01.01.2027 au 31.12.2027	Thermique 0% Electrique 95 % pour toute la durée d'utilisation -
01.01.2028 au 31.12.2028	Thermique 0% Electrique 90 % pour toute la durée d'utilisation -
01.01.2029 au 31.12.2029	Thermique 0% Electrique 82,5 % pour toute la durée d'utilisation -
01.01.2030 au 31.12.2030	Thermique 0% Electrique 75 % pour toute la durée d'utilisation -
01.01.2031 au 31.12.2031	Thermique 0% Electrique 67,5% pour toute la durée d'utilisation -

4. Arrêt au stand : analyse du projet de loi de dispositions diverses du 3 juillet 2025, des amendements du 16 septembre 2025 et vote du 11 décembre 2025 (sous réserve de publication au Moniteur belge)

Comme nous venons de le développer, la fiscalité automobile belge connaît une transformation profonde depuis la loi du 25 novembre 2021 relative au verdissement fiscal et social de la mobilité (M.B., 3 décembre 2021). Cette loi a instauré un calendrier progressif visant à aligner le parc automobile sur les objectifs climatiques européens. Le projet de loi du 3 juillet 2025, amendé le 16 septembre 2025, vient préciser ce cadre, notamment pour les véhicules hybrides rechargeables et les frais liés à leur utilisation.

Le gouvernement actuel reconnaît les difficultés pratiques de l'électrification. Le projet de loi du 3 juillet 2025 reconnaît que l'électrification totale du parc automobile dans des délais si courts n'est pas réaliste en raison de plusieurs facteurs :

- d'une part, la mise en place d'infrastructures est jugée insuffisante : le nombre de bornes de recharge est limité, surtout en zones rurales et dans les immeubles multi-logements ;
- d'autre part, en raison de contraintes professionnelles importantes : certains métiers comme les commerciaux nécessitent l'utilisation de véhicules avec une autonomie supérieure à celle des véhicules électriques, le coût supérieur des véhicules électriques, etc.

Les véhicules hybrides restent un moyen de transport indispensables pour une partie des contribuables, ce qui justifierait un régime fiscal transitoire pour atténuer quelque peu les mesures drastiques mises en place.

Ce projet de loi introduirait dès lors un nouveau calendrier de déductibilité pour les hybrides mais uniquement à l'impôt des personnes physiques !

En tout état de cause, ce régime ne s'appliquerait pas à l'impôt des sociétés (art. 198bis du C.I.R. 1992). En effet, pour lutter contre le changement climatique, la nouvelle législation européenne trace la voie vers zéro émission de CO₂ pour les voitures particulières et les véhicules utilitaires légers neufs en 2035. Les objectifs intermédiaires de réduction des émissions pour 2030 sont fixés à 55 % pour les voitures et 50 % pour les camionnettes. L'aménagement du calendrier de déductibilité à l'impôt des sociétés était

donc incompatible avec les engagements européens de la Belgique en termes de réduction des émissions de CO₂, avec à la clé un risque de perte de dizaines de millions d'euros de subsides.

L'aménagement du calendrier, toujours hypothétique à ce jour (il s'agit rappelons-le d'un projet de loi votée le 11 décembre 2025 sous réserve de publication au Moniteur belge) s'appliquerait donc uniquement à l'IPP pour les indépendants et pour être plus clair encore, il ne s'appliquerait ni pour les sociétés unipersonnelles ni pour les dirigeants d'entreprises.

Ce régime spécifique introduirait pour les personnes physiques sous statut d'indépendants (bénéfices ou profits) une modification des taux de déduction comme suit :

- une déductibilité possible jusqu'à 75 % pour les véhicules hybrides acquis (achetés, loués ou pris en leasing) jusqu'à fin 2027 ;
- ensuite, une dégressivité progressive jusqu'en 2029, à savoir un plafond qui s'abaisse de 75% à 65 % en 2028 et 57,5 % en 2029 ;
- et enfin, une suppression définitive à partir de 2030.

De plus, le projet met en place une exclusion des frais de carburant !

À compter du 1^{er} janvier 2026, les frais de carburant (essence, diesel, gaz naturel) deviennent non déductibles pour tous les véhicules, même non-hybrides, quelle que soit leur date d'acquisition (nouvel art. 66, § 1^{er}/1, du C.I.R. 1992).

En contrepartie, les frais de recharge électrique sont déductibles au même taux que pour les véhicules 100 % électriques.

Pour les véhicules qui émettent maximum 50 grammes de CO₂ par kilomètre, et pour lesquels l'application de la formule résulterait en une déduction plus élevée que ce plafond de 75 %, ce taux supérieur pourra même être appliqué pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} janvier 2028 (nouvel art. 66, § 1^{er}/1, alinéa 2, du C.I.R. 1992, en projet).

Ce taux sera limité à 95 % pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location en 2027, soit le taux de déduction applicable aux véhicules n'émettant pas de CO₂. Dans le cas contraire, un véhicule hybride pourrait se voir appliquer un taux de déduction plus élevé qu'un véhicule sans émission de CO₂.

Évidemment, si un véhicule change de propriétaire, c'est la nouvelle date d'achat, de la prise en leasing ou de la location qui vaut pour le nouveau propriétaire.

Exemple : un véhicule acheté en 2027 et donnant droit à une déduction fiscale générale de 80 % est revendu en 2030. Pour le nouveau propriétaire, s'appliquent la date d'achat de 2030 et la déduction fiscale correspondante de 0 %.

En vue d'une simplification administrative, la formule générale relative aux véhicules hybrides ne reprend plus de coefficient en fonction du type de carburant. Les frais de carburant (essence, diesel, gaz naturel, etc.) des véhicules ne seront pas déductibles en tant que frais professionnels à partir du 1^{er} janvier 2026 (nouvel art. 66, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992, en projet), quelle que soit la date d'acquisition, de prise en location ou en leasing du véhicule.

Cette exclusion des frais de carburant s'appliquera d'ailleurs à tous les véhicules, même non-hybrides (modifications apportées à l'article 550 du C.I.R. 1992).

Pour encourager les contribuables à rouler le plus possible en mode électrique, la déduction des frais de recharge en électricité des véhicules hybrides sera quant à elle identique à la déduction prévue pour les véhicules 100 % électriques (nouvel art. 66, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, b), du C.I.R. 1992, en projet).

À côté de cela, le régime anti-abus dit des « fausses hybrides » est adapté pour les véhicules hybrides à

partir du moment où ils disposent d'une émission calculée sur base de la norme Euro 6e-bis ou d'une norme ultérieure.

A partir du 1^{er} janvier 2025, la norme Euro 6e-bis est entrée en vigueur pour les nouveaux véhicules homologués. Cette norme a un impact significatif sur les nouveaux hybrides rechargeables (« PHEV », ou plug-in hybrides). Ces véhicules sont désormais soumis à des méthodes de test plus strictes afin d'obtenir une représentation plus réaliste de leurs émissions de CO₂.

Les véhicules doivent désormais passer des tests en conditions réelles de conduite, en plus des tests en laboratoire. Ces tests RDE (Real Driving Emissions) sont connus pour mesurer les émissions dans des conditions de conduite plus représentatives du monde réel, ce qui garantit que les véhicules respectent les limites d'émissions dans une variété de conditions de conduite.

Par conséquent, les émissions de CO₂ mesurées vont considérablement augmenter. Deux échéances sont prévues : la norme Euro 6e-bis à partir du 1^{er} janvier 2025 et la norme Euro 6e-bis FCM (dite, « définitive ») à partir du 1^{er} janvier 2027. De plus, dès le 1^{er} janvier 2026, tous les véhicules hybrides rechargeables vendus neufs seront soumis à la nouvelle réglementation. Les véhicules dont le modèle a été homologué avant le 1^{er} janvier 2025 mais vendus neufs à partir de 2026 devront donc également se soumettre à ces nouveaux tests.

À partir de 2026, la majorité des hybrides sur le marché automobile belge connaîtra son émission de CO₂ selon cette nouvelle norme. Étant donné que l'objectif de la norme Euro 6e-bis est d'obtenir une représentation plus réaliste de leurs émissions de CO₂, il est nécessaire de remonter le plafond à partir duquel un véhicule est considéré comme « faux-hybride ».

Le gouvernement propose donc de porter le plafond à 75 grammes de CO₂ par kilomètre pour les véhicules hybrides dont l'émission est calculée selon la norme Euro 6e-bis ou une norme ultérieure. Le plafond pour un « faux hybride » qui ne possède pas une émission de CO₂ calculée selon les nouvelles normes européennes n'est pas modifié.

L'article 36, § 2, du C.I.R. 1992 qui détermine la valeur d'un avantage de toute nature d'un véhicule mis à disposition dans le chef de son bénéficiaire est également adapté pour tenir compte de l'arrivée de cette nouvelle norme au niveau européen, de façon similaire.

Si un véhicule acheté après le 1^{er} janvier 2018 possède un calcul d'émission selon la norme Euro 6e-bis (ou une norme ultérieure), un plafond de 75 grammes de CO₂ s'applique, et non pas 50 grammes (art. 21 du projet).

L'article 550 du C.I.R. 1992, inséré par la loi du 25 novembre 2021 et qui entrera en vigueur partir du 1^{er} janvier 2026, règle le régime fiscal applicables aux véhicules achetés, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} janvier 2026. Il est tout d'abord adapté à propos des points suivants (art. 25 du projet) :

- prise en compte de l'insertion d'un nouveau calcul de déduction des frais (§ 1^{er}/1 dans l'article 66 du C.I.R. 1992), applicable uniquement aux personnes physiques ;
- exclusion de la déductibilité des frais de carburant pour tous les véhicules à partir du 1^{er} janvier 2026, quelle que soit la date d'achat, leasing ou location du véhicule ;
- prise en compte de l'introduction de la norme Euro 6^o-bis.

De plus, pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} janvier 2018, une clause de grandfathering (clause dite « de sauvegarde ») permet une déduction minimale de 75 % à partir du 1^{er} janvier 2026 (art. 550, al. 3, du C.I.R. 1992 tel que prévu par la loi du 25 novembre 2021).

Afin de soutenir les objectifs européens, le législateur souhaite intégrer une dégressivité un peu plus accélérée à la déduction des véhicules les plus anciens du parc automobile belge.

À partir de l'exercice d'imposition 2027, le minimum en dessous duquel la déduction ne peut tomber selon la formule prévue dans le régime antérieur, sera annuellement diminuée de 5 % pour arriver à un taux minimum de 50 % pour l'exercice d'imposition 2031 (art. 550, al. 3, du C.I.R. 1992 tel que remplacé par l'article 25 en projet).

Cet article reste donc celui applicable pour les véhicules hybrides à l'impôt des sociétés (art. 198bis du C.I.R. 1992, en projet). Les principes de confiance légitime et de sécurité juridique n'empêchent pas le législateur de modifier sa fiscalité dans le temps si d'autres objectifs sont légitimement poursuivis, *in casu* des objectifs environnementaux.

Avec ces adaptations, le législateur indique qu'il « prend en compte les défis actuels du secteur automobile, et entame une vision plus ambitieuse d'un point de vue énergétique en supprimant la déductibilité des frais de carburant des véhicules du parc automobile belge. La transition vers l'électrique est ainsi encouragée ».

En ce qui concerne l'adaptation de la clause de grandfathering en particulier (clause de sauvegarde visée à l'art. 550, al. 3, tel que remplacé par l'article 25 du projet), comme précisé au Conseil d'État, les seuls véhicules dont la déductibilité pourrait être légèrement réduite sont les véhicules achetés, pris en leasing ou en location avant le 1^{er} janvier 2018. Il s'agit donc par définition de véhicules de plus de 8 ans, logiquement plus polluants que les véhicules plus récents. Ce que l'on modifie, c'est leur taux minimum de déduction : un ancien véhicule qui, en application de la formule « classique » aurait une déduction supérieure au nouveau seuil, la conservera. Enfin, cette mesure n'entre pas en vigueur de façon rétroactive.

Actuellement déjà, ce seuil de 75 % est d'application (art. 66, § 1^{er}, al. 2, du C.I.R. 1992). La modification progressive du taux du seuil n'aura lieu qu'à partir de 2026. Les contribuables ont l'opportunité de modifier leurs choix de mobilité en fonction des mesures annoncées s'ils le souhaitent. Ne sont donc visés que les anciens véhicules les plus polluants, et pour lesquels des frais professionnels sont encore déduits (ces derniers étant très limités après plus de 8 ans, plus d'amortissements, etc.).

En résumé, le projet de loi introduit donc une clause de grandfathering (clause de sauvegarde) pour les véhicules anciens acquis avant le 1^{er} janvier 2018 avec une dégressivité de 5 % par an, jusqu'à atteindre 50 % en 2031.

Les amendements déposés en commission des Finances et du Budget (16 septembre 2025) précisent et corrigent plusieurs points.

Pour les hybrides rechargeables (PHEV) : les véhicules hybrides rechargeables acquis sous le régime transitoire c'est à dire achetés, pris en leasing ou en location à partir du 1^{er} juillet 2023 jusqu'au 31 décembre 2025, les frais professionnels afférents à l'utilisation dudit véhicule sont déductibles aux taux suivants :

- en ce qui concerne les frais d'électricité : 100 % ;
- en ce qui concerne les frais d'essence ou de diesel : au taux plafonné à 50 % ;
- en ce qui concerne les autres frais : au taux déterminé conformément à la formule « classique ». Ce taux ne peut être supérieur à 75 %, sauf si le véhicule émet maximum 50 grammes de CO₂ par kilomètre. Dans ce dernier cas, le taux déterminé ne peut être supérieur à 100 % ;
- une correction de la non-déductibilité des carburants est introduite pour la limiter aux véhicules acquis à partir du 1^{er} janvier 2026, afin de ne pas pénaliser rétroactivement les véhicules antérieurs.

Le projet amendé permettrait d'atteindre les objectifs européens et assurerait une cohérence législative car il s'inscrit dans le cadre du règlement (UE) 2018/1999 du Parlement européen et du Conseil, 11 décembre 2018 sur la gouvernance de l'union de l'énergie et de l'action pour le climat qui vise deux objectifs :

- 2030 : réduction de 55 % des émissions pour les voitures et 50 % pour les camionnettes ;
- 2035 : zéro émission pour les véhicules neufs.

Ce 16 décembre 2025, la Commission européenne a assoupli l'objectif « zéro émission » prévu pour 2035. Les constructeurs devront réduire de 90 % les émissions de CO₂ des voitures neuves par rapport à 2021. Les 10 % restants devront être compensés par l'utilisation d'acier bas-carbone produit en Europe et/ou par des carburants décarbonés.

5. Il n'y aura pas de cadeau fiscal sous le sapin

Avec ce nouveau paradigme, l'attribution d'une voiture de société à un dirigeant d'entreprise ou à un salarié est-elle toujours fiscalement avantageuse ou convient-il de s'orienter vers d'autres types d'avantages fiscaux en matière de rémunérations directes et indirectes ?

Depuis de nombreuses années, notre pays subit les critiques de l'OCDE parce que nous entretenons l'attractivité de la voiture de société à travers toute une série d'avantages fiscaux, ce qui revient à subsidier le développement des embouteillages dans lesquels nous passons toujours plus de temps.

Régulièrement, la Fédération belge et luxembourgeoise de l'automobile et du cycle, FEBIAC, indique être clairement favorable au budget de mobilité en tant que système complémentaire à la voiture de société (FEBIAC, « FEBIAC plaide également pour un budget de mobilité, pas pour du "cash for car" », Lettre ouverte, Bruxelles, 5 avril 2017).

Cette même fédération a commandité une étude qui nous interroge sur une fiscalité intelligente pour une meilleure mobilité. Cette étude doit nous interpellier sur un certain nombre de défis mais surtout sur le coût social important lié à la mobilité si rien ne change. Ainsi, on peut y lire que : « La présente étude a pour objectif de proposer des mesures concrètes autour de la politique et de la socialité de la mobilité, de façon à ce que cette meilleure mobilité devienne une réalité : il faut réduire la congestion du trafic, promouvoir des déplacements économiques et propres, soutenir les tendances à la co-modalité et axer les interventions en vue d'une mobilité abordable pour les bas revenus. Si nous ne changeons pas notre approche de la mobilité et de l'utilisation du système de mobilité, le coût social de la mobilité devrait avoisiner les 6 milliards d'EUR en 2020. Ce coût comprend le coût pour la société de la congestion du trafic, des pertes de temps et des facteurs environnementaux (pollution atmosphérique, accidents et nuisances sonores) » (FEBIAC/PwC, Une fiscalité intelligente pour une meilleure mobilité, octobre 2013).

Pourtant, la voiture de société reste toujours très prisée. Elle n'est certainement pas la seule cause des problèmes de mobilité. La réflexion doit aller bien plus loin que le simple choix d'un type de moyens de transport.

Le gouvernement fédéral a instauré et revu à plusieurs reprises un budget de mobilité, avec notamment, comme piste, la possibilité de remplacer la voiture de société par un budget qui permet d'opter soit pour un salaire supplémentaire, soit pour le mode de transport le plus approprié à son besoin de déplacement. Il s'agit d'intégrer les voitures de société au travers d'une fiscalité plus écologique et de globaliser l'ensemble des avantages et règles sectorielles spécifiques aux indemnités de déplacement dans un seul budget de mobilité.

Le projet de loi de juillet 2025, amendé en septembre, votée le 11 décembre 2025 (sous réserve de publication au Moniteur belge) constitue une étape clé dans la transition fiscale vers la mobilité électrique et tente de combiner les incitations via la déductibilité des frais de recharge électrique, les contraintes via l'exclusion des frais de carburant et la dégressivité des déductions pour hybrides et véhicules anciens et les nécessaires adaptations techniques via la prise en compte de la norme Euro 6e-bis et la correction des incohérences.

Toutefois, comme nous l'avons développé, il n'y aura pas de cadeaux sous le sapin pour les entreprises assujetties à l'impôt des sociétés. Un constat s'impose : la voiture de société perd progressivement son attrait fiscal, au profit d'une mobilité plus durable.

Ce 16 décembre 2025, la Commission européenne a assoupli les normes « zéro émission », offrant un répit aux constructeurs automobiles et un soulagement à court terme, mais une incertitude sur l'avenir : victoire à la Pyrrhus ou flexibilité salvatrice ? Les observateurs restent partagés, alors que l'industrie peine à atteindre ses objectifs intermédiaires en véhicules électriques abordables.

En dehors de ces choix politiques, il apparaît aujourd'hui impératif de maîtriser l'ensemble des règles fiscales qui régissent la déduction des frais de déplacement afin de ne pas commettre d'erreurs lourdes de conséquences si on veut tenter encore d'envisager sereinement le futur afin de faire face en toute connaissance de cause aux nombreux changements de législation. Pour les fiscalistes et les praticiens, la maîtrise de ces dispositions est essentielle afin d'accompagner les contribuables dans leurs choix de mobilité et d'optimiser la planification fiscale dans un cadre en constante évolution.

En 2026, sans règles maîtrisées ni GPS fiscal, c'est le carambolage fiscal garanti !

Olivier Evrard

DLU5, DLUV ou DLUquinquies : que prévoit-elle ?

La Belgique et ses déclarations libératoires uniques

En 1944, l'opération Guft débouche, notamment, sur un impôt égal à 100 % des bénéfices « mal-acquis », à savoir les bénéfices issus de prestations directement fournies à l'occupant (pour les bénéfices de guerre « bien acquis », précisons que l'impôt n'était alors compris qu'entre 70 à 95 % « seulement »).

En 1983, les contribuables belges sont invités à investir en Belgique leurs « capitaux occultes » détenus à l'étranger. En cas d'« investissements qualifiants », les capitaux ainsi rapatriés étaient alors considérés comme ayant subi leur régime d'imposition ordinaire, sans pénalité aucune.

Ensuite, les contribuables ont dû attendre 2004 afin de pouvoir s'amender dans un cadre légal défini. La première déclaration libératoire unique (DLU) entre en effet en vigueur. Cette DLU permettait aux personnes physiques de régulariser leur situation fiscale moyennant le paiement d'une cotisation unique forfaitaire de 6 ou 9 % suivant les cas. À vocation unique et temporaire, la régularisation ne pouvait avoir lieu que jusqu'au 31 décembre 2004. Elle a rapporté 498 millions d'euros à l'État pour 5,7 milliards de capitaux régularisés.

En 2006, une seconde DLU est instaurée. Cette fois, elle est également ouverte à certaines personnes morales, elle est censée être permanente et il n'est plus question d'un prélèvement forfaitaire unique. Le prélèvement de régularisation équivaut alors à l'impôt élué majoré, progressivement dans le temps, de 5 à 10 points de pourcentage. Au total, la DLUBis a rapporté 1 milliard 553 millions à l'État. Dans le cadre de cette DLUBis, on rappellera qu'il n'était pas possible de régulariser les « capitaux prescrits ».

Fin 2012, l'arrêt de la DLUBis « permanente » est annoncé pour la mi-juillet 2013. Une DLUter temporaire la remplace alors jusqu'au 31 décembre 2013. Cette DLUter s'ouvre à davantage de personnes morales, dont celles soumises à l'impôt des personnes morales, ainsi qu'à certaines structures sans personnalité juridique. Le prélèvement de régularisation équivaut toujours à l'impôt élué mais il est davantage majoré. Suivant le cas, la majoration est de 15 ou 20 points de pourcentage. En outre, la régularisation s'ouvre aux cotisations sociales éludées et non prescrites des indépendants ainsi qu'aux revenus issus de « fraudes fiscales graves ou organisées ». Cette DLUter, ouverte 6 mois, a rapporté 670 millions au Trésor et a permis de régulariser 1,8 milliard de capitaux sur un total de près de 3 milliards régularisés en 2013. Enfin, soulignons que cette DLUter offrait, pour la première fois et moyennant un prélèvement forfaitaire, la possibilité de régulariser les « capitaux prescrits ».

Entre 2014 et 2015, les contribuables désireux de s'amender n'avaient plus de cadre légal pour le faire. Certains se sont alors tournés vers leur contrôleur local ou vers l'Inspection Spéciale des Impôts (ISI) dans une insécurité et un flou juridique certains. En 2015, une circulaire interne prévoyait la centralisation par l'ISI du traitement des demandes spontanées de régularisation. En 2016, le Conseil d'État a toutefois annulé cette instruction interne. Le ministre des Finances précisera néanmoins que les dossiers traités de la sorte ne seront pas réouverts.

En août 2016, la DLU^{quater} est entrée en vigueur. Elle a pris fin le 31 décembre 2023. Les régularisations en matière d'impôts régionaux (notamment en droits de succession), qui étaient possibles grâce aux accords conclus entre le Fédéral et les trois Régions, ont cependant pris fin dès le 31 décembre 2020. En ce qui concerne les impôts fédéraux, la DLU^{quater} constituait, schématiquement, une synthèse de l'évolution des trois précédentes.

En substance, cette DLU^{quater} était ouverte à quiconque devant introduire une déclaration fiscale en Belgique (personne physique, personne morale, résident ou non résident) et son prélèvement de régularisation correspondait à l'impôt élué majoré d'une pénalité comprise entre 20 points et 25 points de pourcentage ; ce pourcentage augmentant annuellement. Elle permettait également la régularisation des cotisations sociales non prescrites des indépendants. Sa nouveauté la plus marquante résidait dans le fait qu'elle a rendu la régularisation des « capitaux prescrits » obligatoire, moyennant un prélèvement forfaitaire de 36 % en 2016, annuellement augmenté pour être porté à 40 % en 2023. Elle aura rapporté plus de 1,2 milliard de prélèvements pour plus de 3,3 milliards de capitaux régularisés.

En 20 ans de DLU, 11 milliards de capitaux ont été régularisés et ont rapportés près de 4 milliards de recettes à l'État.

La période comprise entre le 1^{er} janvier 2024 et le 8 août 2025 fût, en l'absence de DLU possible, à nouveau marquée par l'incertitude pour les contribuables désireux de rapatrier des fonds détenus à l'étranger dont l'origine licite ne peut pas être entièrement démontrée.

Techniquement et bien que suggéré dès 2023 (Doc. Parl., Rapport intégral de la commission des finances et du budget du 19 juillet 2023, CRIV 55 COM 1162, pp. 43-44) par le ministre des Finances, obtenir une immunité par la conclusion d'une transaction pénale n'est pas possible à défaut de procédure permettant de saisir spontanément le Ministère Public. Quant à régulariser des capitaux *via* son contrôleur local ou l'ISI, cela n'est en principe possible que pour les capitaux fiscalement non prescrits et n'offre aucune immunité pénale.

Face à ce constat et vu le contexte budgétaire, la loi-programme du 18 juillet 2025 (loi-programme du 18 juillet 2025, M.B., 29 juillet 2025, ci-après la « loi-programme ») a réinstauré, *via* ses articles 40 à 51, un régime permanent de régularisation fiscale.

Entrée en vigueur le 8 août 2025, cette DLU^{quinquies} se présente comme un copier-coller de la DLU^{quater} dont la principale nouveauté se résume à l'augmentation de son coût.

La DLU^{quinquies} : pour qui, pour quoi, comment, à quel prix et pourquoi ?

Les ayants droits de bonne foi : les grands absents

La personne qui a placé des capitaux à l'étranger n'est souvent pas capable d'en retracer l'historique complet et encore moins de le justifier par des documents probants.

Pour ses ayants droits (donataires et/ou héritiers), reconstituer l'origine licite de tels capitaux sur la base de documents probants est généralement impossible.

L'accord de gouvernement de janvier 2025 annonçait qu'en « concertation avec les régions, une

nouvelle régularisation (para)fiscale permanente, plus stricte, [serait] élaborée avec une augmentation des taux à 30 % et 45 %, sauf pour les contribuables pouvant démontrer leur bonne foi ».

Cette notion de contribuable de bonne foi a suscité d'importants débats. Il fût notamment question d'épargner aux héritiers ou donataires ayant respecté leurs propres obligations fiscales (déclaration de succession avec paiement des droits, soumission des donations aux droits d'enregistrement, etc.) la nécessité de procéder à une régularisation ou, à tout le moins, de les soumettre à des taux de prélèvements plus cléments.

Il n'en est finalement rien. La loi-programme ne retient aucunement cette notion de « contribuable de bonne foi ».

Fraudeur ou non, de bonne ou de mauvaise foi, le régime de la DLUquinquies s'applique ainsi finalement de la même manière à tous.

Pour qui ? À qui s'adresse la nouvelle DLU ?

À l'instar de la DLUquater, la DLUquinquies s'adresse à toute personne, physique ou morale, soumise à l'impôt sur les revenus en Belgique (IPP, ISOC, IPM ou INR) (art. 40, 3° et 4°, loi-programme).

Pour quoi ? Quels montants peuvent être régularisés et quels montants ne le peuvent pas ?

En substance, tous les revenus qui auraient dû subir un impôt fédéral peuvent être régularisés ainsi que les cotisations sociales non prescrites et les opérations TVA.

Plus concrètement, sont ainsi régularisables :

Tous les revenus (art. 40, 5°, loi-programme) qui sont normalement soumis à l'impôt sur les revenus l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis, à savoir :

- les montants soumis à l'impôt des personnes morales ;
- les bénéfices soumis à l'impôt des sociétés (en ce compris des non-résidents) ;
- les revenus immobiliers, mobiliers, professionnels et divers imposables à l'impôt des personnes physiques (en ce compris des non-résidents).

Parmi ces revenus, le texte de loi précise que sont également visés :

- les revenus qui doivent être déclarés par le fondateur d'une construction juridique en application de l'article 5/1 du C.I.R. 1992 (à savoir les revenus soumis à la « taxe caïman ») ;
- les revenus des comptes étrangers visés à l'article 307, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, a), du C.I.R. 1992 ;
- les revenus des contrats d'assurance-vie étrangers visés à l'article 307, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, b), du C.I.R. 1992 ;
- les revenus mobiliers, ce qui est nouvellement précisé par rapport à la DLUquater, recueillis sur un compte au nom d'une association visés à l'article 5/2 du C.I.R. 1992 (à savoir les revenus mobiliers d'une association non soumise à l'ISoc ou à l'IPM et qui sont imposables dans le chef de la ou des personne(s) habilitée(s) à gérer ledit compte en proportion du nombre de gestionnaire du compte).

Toutes les sommes (art. 40, 6°, loi-programme), à savoir sommes et valeurs qui ne constituent pas des revenus soumis à l'impôt sur les revenus tels que susvisés mais qui tombent sous l'application du Code des droits et taxes divers ou sous des impôts du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe autres que régionaux.

Sont ainsi visés les taxes sur les contrats d'assurances, la taxe compte-titres (TCT) et les droits d'enregistrements (autres que régionaux).

Les opérations TVA (art. 40, 7°, loi-programme).

Les capitaux fiscalement prescrits (art. 40, 11°, loi-programme), à savoir les capitaux « à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation de pouvoir de perception dans le chef du contribuable qui a commis l'infraction fiscale ».

Sous l'égide de la DLUquater, la prescription du pouvoir de perception s'appréciait dans le chef de celui « au nom de qui la déclaration de régularisation [était] introduite ». Désormais, cette prescription s'apprécie dans le chef de celui qui a commis l'infraction. Serait-ce ici qu'il faille trouver trace de la tolérance annoncée pour les ayants droits de bonne foi ?

En cas d'introduction d'une déclaration-régularisation, il est précisé que, comme lors de la DLUquater, la régularisation des capitaux prescrits est obligatoire (art. 49, al. 2, loi-programme).

Les cotisations sociales non prescrites dues en application de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des indépendants (voir articles 56 à 62, loi-programme).

Comme dans le cadre des DLU précédentes, les fruits issus des infractions les plus graves ne peuvent être régularisés. Il s'agit des fruits liés au terrorisme ou au financement du terrorisme, à la criminalité organisée, au trafic de stupéfiants, d'armes, de main d'œuvre clandestine, à la traite des êtres humains, à l'exploitation de la prostitution, au trafic d'organes ou de tissus humains, à l'utilisation illégale de substances à effet hormonal chez les animaux ou à leur commerce, au détournement par des personnes exerçant une fonction publique et à la corruption, à la criminalité environnementale grave, à la contrefaçon de monnaie, de billets de banque ou de biens, à la piraterie, à un délit boursier, à un appel public irrégulier à l'épargne ou à la fourniture de services d'investissement, de commerce de devises ou de transferts de fonds sans agrément, à une escroquerie, une prise d'otage ou un vol ou une extorsion ou une infraction liée à l'état de faillite (art. 49, al. 4, loi-programme).

Seule nouveauté de la DLUquinquies, la précision que les fruits de la fraude au préjudice des intérêts financiers de l'Union européenne, exclus de tout régularisation, vise en matière de TVA la fraude en lien avec le territoire d'au moins deux États membres et entraînant un préjudice d'au moins 10 millions d'euros (comme précisé ci-après, si des montants liés à de telles infractions faisaient tout de même l'objet d'une procédure de régularisation, la loi précise que celle-ci serait alors tout simplement sans effet).

Enfin, on soulèvera que la régularisation des montants qui auraient dû être soumis à des droits de successions ou à d'autres impôts régionaux ne peut actuellement pas être réalisée.

À l'instar de la DLU précédente, il faudra pour cela attendre la conclusion d'accords de coopération entre le Fédéral et les Régions.

De tels accords sont annoncés pour cet automne avec la Région flamande et la Région wallonne. Pour la Région de Bruxelles-Capitale, l'absence de gouvernement retarde les choses.

À quel prix ? Quel est le coût de la nouvelle régularisation ?

Le gouvernement avait annoncé une régularisation « plus stricte » que les précédentes. Cela se traduit par une augmentation des pénalités appliquées.

Concrètement, les opérations TVA, les sommes et les revenus régularisés donnent lieu à un prélèvement égal à l'impôt qui était normalement dû majoré d'une pénalité de 30 % (art. 41, loi-programme) (contre 25 % en fin de cycle de la DLUquater).

Concernant les revenus régularisés, il est précisé que le prélèvement de régularisation ne tient compte

d'aucune réduction d'impôt ou crédit d'impôt, ni d'imputation de précompte, de versements anticipés ni encore d'éventuels prélèvements pour l'État de résidence.

Comme par le passé, le prélèvement de régularisation des opérations TVA ne donnera pas lieu à la majoration de 30 % si la déclaration-régularisation donne déjà lieu à la régularisation de ces opérations au titre de revenus professionnels.

Tenant compte du taux marginal d'imposition à l'IPP de 50 %, d'additionnels communaux au taux de 7 % (taux moyen) et de la pénalité de 30 %, un revenu professionnel régularisé de 100 EUR engendrera un prélèvement de régularisation de 83,5 EUR.

Quant à un revenu mobilier régularisé et en tenant compte du taux de précompte mobilier ordinaire de 30 %, le prélèvement serait de 60 %, alors qu'il serait de 45 % en cas contrôle fiscal débouchant sur une rectification retenant l'intention frauduleuse (soit le taux ordinaire de 30 % majoré d'un accroissement de 50 %).

Pour le capitaux prescrits, le prélèvement de régularisation est fixé à 45 % (art. 43, loi-programme) (contre 40 % en fin de cycle de la DLUquater).

Un revenu professionnel, un revenu mobilier ou un revenu immobilier de 100 EUR régularisé parmi les capitaux prescrits coûtera ainsi 45 EUR.

Enfin, la régularisation des cotisations sociales non prescrites donne lieu à un prélèvement égal aux cotisations qui étaient normalement dues, majoré d'une pénalité de 20 % (soit le même pourcentage qu'en fin de cycle de la DLUquater).

Comment ? Quelle procédure suivre pour procéder à une régularisation ?

Procédure

La procédure de régularisation de la nouvelle DLUquinquies est identique à celle applicable lors de la DLU précédente (art. 45, loi-programme).

Le formulaire de déclaration-régularisation est, *mutatis mutandis*, identique au précédent. Il a été publié en annexe à l'Arrêté royal du 28 juillet 2025 (M.B., 4 août 2025) et est disponible sur le site du Service des Décisions Anticipées (SDA) qui, comme par le passé, se voit doté d'un Point de contact-régularisation (PCR).

La déclaration-régularisation doit être introduite par le déclarant ou son mandataire au PCR.

Elle doit mentionner l'ensemble des revenus, des sommes, opérations TVA et capitaux prescrits à régulariser.

Elle doit être accompagnée d'une explication succincte du schéma de fraude ainsi que relative à l'ampleur et à l'origine des montants à régulariser, la période au cours de laquelle ils sont apparus et les comptes financiers utilisés.

Les pièces sous-jacentes peuvent être transmises jusqu'à six mois après l'introduction de la déclaration-régularisation. Ces pièces ne peuvent toutefois pas permettre d'étendre la régularisation telle qu'initialement introduite.

La déclaration-régularisation est unique en ce sens que, comme pour les précédentes DLU, une seule DLUquinquies peut être introduite. Autrement dit, ceux qui ont introduit une DLUbis, ter ou quater peuvent introduire une DLUquinquies.

Le PCR informe ensuite le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de la déclaration-régularisation. Dans l'affirmative, il fixe dans le même courrier le montant du prélèvement qui doit être acquitté dans les 15 jours calendriers qui suivent sa date d'envoi.

À la réception du paiement, devant intervenir sans aucune réserve et qui est définitivement acquis au Trésor, le PCR communique au déclarant ou à son mandataire la précieuse « attestation-régularisation ».

Le PCR la communique également à la CTIF avec l'explication succincte fournie quant à l'ampleur, à l'origine, la période et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés. Seul le schéma de fraude n'est pas communiqué à la CTIF.

Quant à la possibilité de régulariser les cotisations sociales non prescrites, elle s'opère en parallèle de la déclaration-régularisation fiscale, comme lors des DLUfer et quater. Elle se greffe à cette dernière en étant complétée des montants des revenus professionnels qui auraient dû être soumis au paiement des cotisations sociales et d'une explication succincte quant à la période concernée par ces revenus (art. 56 à 62, loi-programme).

Modalité probatoire

La charge de la preuve demeure, comme durant la DLUquater, très lourde pour le déclarant (art. 49, loi-programme).

Le déclarant doit en effet rapporter la preuve écrite (le cas échéant complétée par d'autres moyens de preuve à l'exception du serment et de la preuve par témoins) que les montants, prescrits ou non, ont été soumis à leur régime fiscal ordinaire. À défaut, ils doivent être régularisés.

Pour que ces montants puissent être régularisés, le déclarant doit, à nouveau au moyen d'une preuve écrite, prouver la nature de l'impôt, sa catégorie et la période concernée par ces revenus.

Autrement dit, même pour des capitaux prescrits, le déclarant ne peut pas se contenter de démontrer la vraisemblance de l'origine licite des montants en cause comme cela est généralement admis en matière pénale. Il ne peut également pas prouver leur correcte imposition par présomptions de faits comme cela est admis en droit civil et fiscal. Il doit en effet avant tout disposer d'une preuve écrite.

De facto, les ayants droits de montants logés à l'étranger sont contraints de subir un prélèvement de 45 % indépendamment de l'origine licite ou non des montants en cause.

Pourquoi ? Quels sont les effets d'une régularisation menée à son terme ?

Une régularisation valablement menée à son terme, à savoir dont le prélèvement fixé par le PCR a été payé définitivement et sans aucune réserve, offre une immunité fiscale et pénale (Voy. Cass., 26 février 2025, R.G. N° P.18.1040.N. Dans cette affaire, la Cour confirme que des poursuites pénales fondées sur des documents issus d'une procédure de régularisation et fournis par le PCR sont valables dès lors que la procédure de régularisation n'a pas été menée à son terme).

Il s'agit des effets juridiques escomptés par celui qui introduit une déclaration-régularisation.

Conditions pour bénéficier des immunités offertes par la DLUquinquies

Comme par le passé, la loi prévoit cependant que ni la déclaration-régularisation, ni le paiement des prélèvements, ni l'attestation de régularisation ne produisent d'effets dans les 4 hypothèses suivantes (art. 44, loi-programme) :

Les montants régularisés ont fait l'objet d'une infraction de blanchiment autre que liée à une fraude fiscale.

Les montants régularisés ont fait l'objet d'une infraction visée à l'article 4, 23°, de 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 espèces, hormis les montants issus d'une « fraude fiscale grave, organisée ou non », d'« abus de biens sociaux » et d'« abus de confiances » et pour autant que ces montants, prescrits ou non, ont bien été régularisés.

Cette hypothèse vise ainsi les montants identifiés ci-avant comme ne pouvant être régularisés (on relèvera uniquement que l'article 4, 23°, de loi de 2017 vise la « fraude au préjudice des intérêts financiers de l'Union européenne » et que l'article 49 de la loi-programme du 18 juillet 2025 précise que « en matière TVA [cela] vise celle en lien avec le territoire d'au moins deux États membres entraînant un préjudice d'au moins 10.000.000 d'euros »).

Autrement dit, si malgré leur exclusion de tels montants devaient faire l'objet d'une procédure de régularisation, celle-ci demeurerait sans effet à leur égard.

Le déclarant « a été informé par écrit », avant l'introduction de sa déclaration-régularisation, d'actes d'investigation spécifiques en cours par une instance judiciaire belge, une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge ou le SPF Economie.

Une DLUquinquies a déjà été introduite en faveur du même déclarant.

Portée de l'immunité fiscale

Les revenus, sommes, opérations TVA ayant fait l'objet d'une régularisation ne peuvent plus être soumis à l'impôt, faire l'objet d'amendes, d'accroissements ou d'intérêts de retard.

Les éléments liés à la procédure de régularisation (la déclaration-régularisation, le paiement du prélèvement, l'attestation-régularisation) ne peuvent être utilisés comme point de départ d'une enquête ou d'un contrôle fiscal.

L'attestation-régularisation peut être utilisée comme moyen de preuve devant les cours et tribunaux, les juridictions administratives et tout service public.

Portée de l'immunité pénale

Une DLUquinquies menée à son terme offre une exonération de toute poursuite pénale en matière d'infraction de fraude fiscale et de faux fiscal (infractions visées aux articles 449 et 450 du C.I.R. 1992, 73 et 73bis du Code TVA, 206 et 206bis C. enr., 207 et 207bis CDTD) ainsi que d'infraction de blanchiment (art. 505, CP) dans la mesure où elle concerne les avantages patrimoniaux tirés de ces infractions fiscales, les valeurs ou les biens qui leur ont été substitués ou les revenus qui en ont été tirés. Cette immunité couvre l'auteur de telles infractions ainsi que ses coauteurs ou complices au sens des articles 66 et 67 du Code pénal.

Pour toutes les autres infractions que celles mentionnées ci-avant, à savoir les délits de fraude fiscale, faux fiscal et de blanchiment y liés, le déclarant peut toujours faire l'objet de poursuites pénales.

Bien que pouvant être poursuivi, le déclarant bénéficiera cependant d'une exonération des sanctions pour les infractions connexes qu'il aurait commises, à savoir les infractions commises en vue de commettre ou de faciliter les infractions fiscales et de blanchiment précitées.

Ces infractions connexes pour lesquelles le déclarant ne peut être sanctionné mais peut néanmoins être poursuivi sont les infractions :

- de faux et usage de faux de droit commun (art. 193 à 197, CP) ;
- liées à l'état d'insolvabilité (art. 489 à 490bis, CP) ;

- d'abus de confiance et d'abus de biens sociaux (art. 491 et 492bis, CP) ;
- à la loi comptable (art. XV.75, CDE) ;
- aux règles de transport transfrontalier d'argent liquide (art. 11, A.R. du 26 janvier 2014 portant certaines mesures relatives au contrôle du transport transfrontalier d'argent liquide) ; et
- aux dispositions pénales du Code des sociétés et des associations (CSA).

Cette immunité quant à la sanction (et non quant aux poursuites) ne s'applique pas aux coauteurs ou complices qui n'ont pas déposé de déclaration-régularisation.

L'immunité de poursuites pénales comme l'immunité de sanction décrites ci-avant ne s'appliquent toutefois qu'en l'absence, avant la date d'introduction de la déclaration-régularisation, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions.

Outre la privation d'effet pour toute déclaration-régularisation introduite après la notification écrite d'un acte d'investigation, le déclarant risque donc encore (comme lors de la DLUquarter) d'être privé d'immunité pénale en cas d'information ou d'instruction à son encontre, alors même que ces procédures sont secrètes.

Portée pratique de la DLUquinquies

La DLUquinquies coûte cher. Nous l'avons vu, régulariser des revenus sous son égide peut engendrer un prélèvement de 60 % pour des revenus mobiliers et un prélèvement supérieur à 80 % pour des revenus professionnels non-prescrits.

L'immunité fiscale qu'elle offre n'a, par hypothèse, d'intérêt que pour les capitaux prescrits.

Pour le déclarant, son immunité pénale demeure ainsi son principal atout.

Cet atout s'est par ailleurs accru pour les héritiers ou donataires depuis l'entrée en vigueur, le 5 février 2024, des dernières modifications de l'infraction de blanchiment (art. 505, CP).

Jusqu'alors, le tiers à l'infraction de base qui, soit entré en possession d'avantages patrimoniaux illicites, soit les dissimulait ou les déguisait, ne se rendait coupable de blanchiment que si l'infraction de base constituait une fraude fiscale grave (organisée ou non).

Désormais, ces deux comportements sont constitutifs de l'infraction de blanchiment même en cas de fraude fiscale simple (dite aussi « ordinaire »).

L'héritier ou le donataire qui entre en possession de montants qui n'ont pas subi leur régime fiscal ordinaire peut ainsi, depuis le début de l'année 2024, être poursuivi pour infraction de blanchiment. Encore faut-il néanmoins, pour qu'il y ait blanchiment, que ce dernier ait connaissance de l'origine illicite de ces montants.

Cet élargissement de l'infraction de blanchiment ne concerne pas que l'héritier ou le donataire mais tous les tiers à l'infraction de base. Les banques, compagnies d'assurance et autres établissements du secteur financier sont donc aussi concernés.

Ces derniers disposent cependant d'une cause d'excuse absolutoire pour les deux comportements précités et pour autant qu'ils aient respecté leurs obligations préventives en matière de blanchiment. Cet « échappatoire » ne vaut toutefois que pour la peine et non pour les poursuites et, surtout, qu'en cas de fraude fiscale simple sous-jacente et non en cas de fraude fiscale grave (organisée ou non).

Le secteur financier accueillera donc sans doute favorablement cette nouvelle DLU.

Comme dans le cadre de la DLU^{quater} et plus particulièrement à partir de la circulaire de la BNB du 8 juin 2021 et de la procédure du « Look Back », l'intérêt de la DLU^{quinquies} restera à notre sens davantage pratique.

Celui qui souhaite rapatrier des fonds détenus à l'étranger au sein d'un établissement financier belge sans pouvoir démontrer leur origine licite n'aura en effet d'autre choix que de procéder à leur régularisation.

Enfin, la DLU^{quinquies} offre également un intérêt pour le budget de l'État.

Christophe Franssen & Christophe Lenoir

La Bulgarie rejoint la zone EURO

La Belgique connaît bien la Bulgarie sur le plan fiscal.

Une Convention a en effet été signée à Bruxelles, le 25 octobre 1988, entre le Royaume de Belgique et la République populaire de Bulgarie tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Cette Convention a été approuvée par la loi du 9 juillet 1991 (M.B., 28 décembre 1991).

Ce pays des Balkans aux 6,444 millions d'habitants présente le point commun avec notre pays que sa devise est ... la même.

En bulgare : *Съединението прави силата* (Syedinenieto pravi silata), ce qui veut dire « L'union fait la force »

Pour info, c'est aussi la devise de Haïti (sur ses armoiries), de l'Angola et de Andorre (en latin : *Virtus Unita Fortior*), de l'Acadie au Canada, de la Bolivie (*La Unión es la Fuerza*), de la Malaisie (*Bersekutu bertambah mutu*) et de la Géorgie (*ძალა ერთობაშია*, qui en fait signifie *La force est dans l'unité*, qui est peu ou prou la même chose).

Seule différence : alors que chez les autres une seule formulation suffit, chez nous il faut la décliner en trois langues pour refléter nos communautés linguistiques et (seules) langues officiellement reconnues pas la Constitution : « Eendracht maakt macht » en néerlandais et « Einigkeit macht stark » en allemand.

Depuis plusieurs années la L.F.B. vous propose une petite histoire des pays qui utilisent l'euro (avec ou sans accord des pays dont c'est la monnaie officielle) et un tableau permettant de convertir en EUR les revenus libellés en monnaie étrangère - 31 monnaies - (pour la première fois dans la L.F.B. 2007/27 et en dernier lieu dans la L.F.B. 2025/477).

Comme ces tableaux présentent une comparaison sur trois ans, quand le cours par rapport à l'euro n'a pas changé pendant ces trois ans, c'est probablement un signe que le pays va rejoindre la zone EURO.

C'est ce que permettait de penser notre dernier relevé :

Pays	Monnaie	Année		
		2022	2023	2024
Bulgarie	Lev bulgare	0,5113	0,5113	0,5113

Au 1^{er} janvier 2024, l'Union européenne comptait 28 pays (États membres) : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre, la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France,

la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la Roumanie, la Slovaquie, la Slovénie, la Suède, la Tchéquie et la Croatie.

Concernant l'euro (EUR), seuls 20 pays de l'UE (sur 28) ont remplacé leur monnaie nationale par la monnaie unique. Ces pays de l'UE forment la zone euro. Ce sont : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, Chypre, la Croatie, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Portugal, la Slovaquie et la Slovénie.

Des pays européens sont membres de l'Union mais pas de la zone euro (Danemark, Suède, Tchéquie, Pologne, Hongrie, Bulgarie et Roumanie).

Il existe un certain nombre de réfractaires, qui préfèrent leurs couronnes et leurs zlotys à l'euro.

Le Danemark, en vertu de son option de retrait prévue par le traité de Maastricht de 1991, s'est exclu définitivement de l'euro, tandis que les autres pays sont tous théoriquement « inscrits ».

La Suède, bien qu'elle ne dispose pas d'une dérogation formelle, a voté contre l'adhésion à l'euro lors d'un référendum en 2003. Elle ne participe pas au mécanisme de change et, de fait, évite d'y adhérer indéfiniment.

La République tchèque, la Hongrie et la Pologne ne participent pas encore à la zone euro et ne progressent guère dans ce sens. La Roumanie pourrait être plus disposée à la rejoindre, mais ne remplit pas encore les critères nécessaires.

Le gouvernement de Prague a décidé en avril de ne pas fixer de date limite pour l'adoption de l'euro, bien qu'il ait rempli trois des cinq critères l'année dernière. Le raisonnement qui sous-tend cette décision n'est pas économique, a déclaré le ministre des Finances, Zbynek Stanjura.

« Vous ne trouverez pas de raisons économiques claires pour ou contre l'adoption de l'euro, et l'expérience d'autres pays ayant adopté l'euro par le passé montre que le facteur clé est le soutien de la population », a expliqué le ministre. « En République tchèque, seul un quart de la population soutient désormais l'introduction de l'euro et, à moins que ce soutien n'atteigne au moins 50 %, abandonner une monnaie nationale riche d'une si longue tradition n'a, à mon avis, aucun sens ». Selon certains sondages, 50 % des Bulgares se disent contre ce changement monétaire.

L'engouement en Bulgarie pour le passage à l'euro paraît donc mitigé, mêlant enthousiasme d'une partie du politique et scepticisme populaire face à la crainte d'une hausse des prix, malgré un soutien qui augmente souvent une fois l'adoption effective. Malgré tout, les Bulgares ont décidé de franchir le pas.

Au 1^{er} janvier 2026, la Bulgarie rejoindra ainsi la zone euro, fixant le nombre des États membres participants à 21.

Les textes officiels qui s'y rapportent sont la Décision (UE) 2025/1407 du Conseil du 8 juillet 2025 portant adoption par la Bulgarie de l'euro au 1^{er} janvier 2026 et le Règlement (UE) 2025/1409 du Conseil du 8 juillet 2025 modifiant le règlement (CE) n° 2866/98 en ce qui concerne le taux de conversion de l'euro pour la Bulgarie détermine le taux de conversion entre l'euro et le lev bulgare.

Par le premier document, la Commission a déclaré que la Bulgarie remplissait les critères stricts « destinés à garantir qu'un pays est prêt à adopter l'euro et que son économie y est suffisamment préparée ».

La décision a été saluée par les autres pays : « L'adoption d'une monnaie commune par un autre membre de l'Union européenne constitue une avancée significative pour l'économie de l'ensemble de l'Union », a déclaré le ministre slovaque des Finances, Ladislav Kamenický.

La Banque centrale européenne (BCE) a également émis un avis positif, saluant « l'immense engagement du membre le plus pauvre de l'UE à procéder aux ajustements nécessaires ».

Pour adopter l'euro, les pays doivent en effet aligner leur législation nationale sur le droit communautaire et respecter des conditions spécifiques visant à assurer la convergence économique. Ces critères de convergence sont des indicateurs macroéconomiques axés sur la stabilité des prix, les taux d'intérêt à long terme, la stabilité des taux de change, ainsi que des finances publiques saines et viables.

Actuellement (19 décembre 2025), les médias rapportent que la Bulgarie traverse une crise politique majeure, avec des manifestations à Sofia et dans le pays, contre la corruption et un projet budgétaire impopulaire, menant à la démission du gouvernement et à des incertitudes sur la formation d'une nouvelle coalition, exacerbant une instabilité déjà forte. Des problèmes persistants comme la corruption endémique, l'État de droit fragile et des tensions géopolitiques, notamment avec l'influence russe, alimentent également le mécontentement populaire.

Mais c'est donc fait pour la Bulgarie et le taux de conversion irrévocablement fixé entre l'euro et le lev bulgare est 1 EUR = 1,95583 lev bulgare.

On observe que l'introduction de l'euro en Bulgarie se produit selon un scénario dit « big bang », selon lequel une double période de circulation du lev et de l'euro sera en place pendant un mois, du 1^{er} janvier 2026 au 31 janvier 2026. Cette double période de circulation vaut uniquement pour l'euro sous forme fiduciaire (l'euro sous forme fiduciaire, ce sont les billets et les pièces en euros, le cash autrement dit, qui sont la monnaie physique circulant dans la zone euro, introduite en 2002).

A partir du 1^{er} février 2026, l'euro sera la seule monnaie en Bulgarie.

Rappelons-nous la période que nous avons connue en Belgique du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2001, pendant laquelle l'euro était uniquement disponible sous forme scripturale. Cette situation ne sera pas connue en Bulgarie. Cela implique qu'en Bulgarie, à partir du 1^{er} janvier 2026, l'euro sera disponible tant sous forme scripturale que fiduciaire. Il n'y aura donc pas de période d'effacement progressif.

Les avantages pour la Bulgarie d'adopter l'euro sont que les entreprises pourront plus facilement planifier et s'implanter sur de nouveaux marchés, tandis que les PME bénéficieront de coûts réduits et d'une simplification des échanges transfrontaliers. L'euro rendra également le pays plus attractif pour les investisseurs étrangers, qui privilégient un environnement commercial stable et prévisible.

En tout cas, l'adoption de l'euro en Bulgarie renforcera la stabilité économique et l'attractivité pour les investissements, notamment immobiliers, tout en alignant la fiscalité sur les normes européennes (avec des ajustements comme le seuil TVA, actuellement de 50.000 BGN ou environ 25.557 EUR). Les conséquences fiscales directes sont une convergence des taux d'intérêt et une meilleure prévisibilité pour les entreprises, bien que le gouvernement doive gérer les perceptions de hausse des prix et l'impact sur les revenus des ménages.

Peut-être la Bulgarie deviendra-t-elle aussi une terre d'accueil pour les exilés fiscaux qui envisagent de fuir l'enfer fiscal de leur pays. S'installer en Bulgarie en tant qu'expatrié offre des conditions assez attrayantes : impôts faibles, sécurité, vie paisible et accès à un environnement européen sans les contraintes administratives lourdes que nous connaissons. Il y a bien sûr l'obstacle de la langue.

Les conséquences fiscales les plus directes concernent la déclaration en douane.

Du 1^{er} janvier 2026 au 31 janvier 2026, il sera possible de trouver le code monnaie BGN (lev) ou EUR (euro) sur une déclaration en douane établie en Bulgarie, prévient le SPF Finances (circ. 2025/C/66 du 16 octobre 2025).

Le code pour l'unité monétaire utilisée (lev ou euro) doit être indiqué dans l'élément de données 14 17 000 000 (Unité monétaire interne) de la déclaration en douane.

À partir du 1^{er} février 2026, l'euro seul pourra encore être indiqué dans cet élément de données. Si aucun code monnaie n'est indiqué dans cet élément de données à partir du 1^{er} février 2026, la déclaration sera de facto établie en euros.

Nicolas Rosoux

Le maintien des effets des lois fiscales annulées et la responsabilité de l'État législateur

L'articulation entre la responsabilité extracontractuelle de l'État législateur et le contentieux constitutionnel de l'annulation connaît des développements majeurs. Tandis que la faute législative est désormais appréciée au regard du critère novateur du « législateur normalement prudent », la Cour de cassation, dans son arrêt du 5 septembre 2025, vient de poser une limite fondamentale : l'autorité absolue de la chose jugée attachée au maintien des effets d'une norme annulée fait obstacle à toute indemnisation judiciaire du contribuable. Cet article analyse les tensions entre la protection des droits des administrés et la préservation de l'équilibre budgétaire de l'État.

I. Introduction

Le droit public belge a longtemps vécu sous le dogme de l'infailibilité du législateur. Cette époque, inspirée par une « foi apologétique en l'infailibilité » (J. VAN COMPERNOLLE et M. VERDUSSEN, « La responsabilité du législateur dans l'arriéré judiciaire », *J.T.*, 2007, p. 434), est définitivement révolue. Le principe de la responsabilité extracontractuelle de l'État dans sa fonction législative est désormais un acquis de notre paysage juridique (Cass., 15 décembre 2022, n° C.21.0003.F).

Cette conquête doctrinale et jurisprudentielle n'a toutefois rien d'univoque. Elle ne signifie pas que le juge civil serait devenu un censeur général de la politique législative ; elle signifie, plus sobrement mais plus fermement, que l'exercice de la puissance normative n'échappe plus, par principe, au droit commun de la responsabilité. La loi n'est plus, en elle-même, un refuge contre la faute. Mais si le principe est acquis, son maniement concret demeure éminemment sensible, et nulle part davantage qu'en matière fiscale.

La matière fiscale constitue en effet un terrain d'élection particulièrement complexe pour ce régime de responsabilité. Lorsque qu'une loi fiscale est annulée par la Cour constitutionnelle pour violation des principes d'égalité (art. 172 de la Constitution) ou de légalité (art. 170 de la Constitution), le contribuable s'estime légitimement fondé à réclamer réparation du préjudice constitué par l'impôt indûment payé sur la base des articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil. Cette réaction est, intuitivement, difficile à contester : si la norme qui fonde le prélèvement est reconnue contraire à la Constitution, pourquoi la charge supportée par le contribuable devrait-elle subsister, comme si de rien n'était ? Et si l'on admet, par ailleurs, que l'État législateur peut engager sa responsabilité, pourquoi l'illégalité constitutionnelle, qui est la forme la plus solennelle de défaillance normative, ne produirait-elle pas, au profit du redevable, une conséquence réparatrice ?

Pourtant, une technique processuelle vient régulièrement neutraliser cette espérance : le maintien des effets de la norme annulée. C'est ici que la dynamique contentieuse se renverse. L'arrêt de la Cour de

cassation du 5 septembre 2025 (Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F, État belge c. S.A. EURO-M FLEXIBLE PACKAGING) marque une étape décisive en consacrant l'immunité de fait de l'État face au juge judiciaire lorsque le juge constitutionnel a décidé de moduler les effets de son annulation. L'expression « immunité de fait » n'est pas une figure de style : elle dit l'effet concret d'un mécanisme dont la fonction est précisément de préserver, pour un temps déterminé, la stabilité des situations juridiques et la continuité des finances publiques, même au prix d'un maintien provisoire - et donc assumé - d'une norme reconnue inconstitutionnelle.

Le présent article entend analyser ce régime à l'aune de la jurisprudence la plus récente, en examinant, d'une part, la faute législative en matière fiscale, telle qu'elle est désormais appréhendée, et, d'autre part, l'économie générale du maintien des effets, comme instrument de modulation de l'annulation, ainsi que les conséquences contentieuses qui en découlent, notamment en termes d'autorité de la chose jugée et de neutralisation de l'action en responsabilité.

II. La faute du législateur fiscal : un concept en expansion

La responsabilité de l'État législateur repose sur l'existence d'une faute. L'affirmation paraît banale ; elle ne l'est pas. Elle suppose, en effet, que la production de la norme puisse être appréciée comme un comportement - un acte de conduite - susceptible d'être qualifié de fautif au sens du droit commun. À cet égard, la jurisprudence récente révèle un mouvement clair : la faute législative n'est plus confinée à l'hypothèse, presque mécanique, de la violation d'une norme supérieure ; elle tend à englober une appréciation plus large, plus qualitative, du processus normatif, au regard d'un standard de prudence.

La jurisprudence a progressivement défini deux types de comportements fautifs imputables au pouvoir législatif.

A. La violation d'une norme supérieure déterminée

La première hypothèse de faute, la plus classique, réside dans le comportement du législateur qui viole une norme de droit national ou international lui imposant de s'abstenir ou d'agir d'une manière déterminée (Cass., 15 décembre 2022, n° C.21.0003.F). En matière fiscale, cela vise principalement la méconnaissance des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, qui garantissent les principes d'égalité et de non-discrimination.

Il faut ici mesurer l'ampleur de l'affirmation : la fiscalité n'est pas seulement une technique de financement ; elle est une technique de répartition des charges publiques. Dès lors, l'égalité - et plus précisément l'égalité fiscale - n'est pas un vernis, mais un principe structurant. Toute imposition crée par définition des catégories, des seuils, des régimes ; toute imposition produit des effets différentiels. La question constitutionnelle n'est pas de supprimer la différence, mais de vérifier qu'elle repose sur un critère objectivement pertinent et qu'elle respecte le rapport raisonnable de proportionnalité. C'est précisément sur ce terrain que se situe l'affaire de la *Fairness Tax*.

L'affaire de la *Fairness Tax*, instaurée par une loi du 30 juillet 2013, est emblématique. La Cour constitutionnelle a annulé cette taxe car elle créait une différence de traitement non pertinente entre contribuables, violant le rapport raisonnable de proportionnalité (Cour const., 1^{er} mars 2018, n° 24/2018). Le législateur a ainsi méconnu le principe de légalité de l'impôt (art. 170, § 1^{er}, de la Constitution) en édictant une norme dont les critères de calcul manquaient de la prévisibilité minimale requise.

Cette double dimension - égalité et légalité - est essentielle. D'une part, l'égalité sanctionne l'arbitraire ou l'incohérence d'une différenciation. D'autre part, la légalité fiscale en particulier, l'exigence que les éléments essentiels de l'impôt soient fixés par le législateur et accessibles au contribuable sanctionne l'opacité normative, l'imprévisibilité, et, au fond, le déficit de qualité de la loi fiscale. Le contribuable n'est pas seulement un redevable : il est un sujet de droit qui doit pouvoir anticiper, dans une mesure raisonnable, la charge qui lui sera imposée. L'inconstitutionnalité, dans ce contexte, n'est pas un simple

vice technique : elle peut apparaître comme l'échec d'une politique fiscale à respecter les garanties fondamentales de la Constitution.

B. Le « pas de plus » : le critère du législateur normalement prudent

Récemment, la Cour de cassation a jugé que la faute peut consister en une simple erreur de conduite, appréciée selon le critère du législateur normalement soigneux et prudent placé dans les mêmes conditions (Cass., 15 décembre 2022, n° C.21.0003.F). Cette évolution permet au juge judiciaire de retenir la responsabilité de l'État sans qu'une violation d'une norme constitutionnelle soit formellement établie par la Cour constitutionnelle (F. BOUHON et L. FONTAINE, « La responsabilité extracontractuelle de l'État législateur imprudent : un pas de plus, un pas de trop ? », *J.T.*, 4 novembre 2023, n° 6957, p. 609).

L'on mesure immédiatement la portée - et l'ambivalence - de ce glissement. D'un côté, l'idée du législateur « normalement prudent » répond à une intuition d'État de droit : si l'administration doit agir avec prudence, si le médecin doit soigner avec prudence, si l'entrepreneur doit gérer avec prudence, pourquoi le législateur, dont l'acte peut produire des charges considérables et immédiates, serait-il dispensé de toute prudence normative ? D'un autre côté, la transposition d'un standard de prudence, forgé en droit civil, dans l'arène législative est conceptuellement périlleuse : elle oblige le juge à apprécier, non seulement la conformité formelle d'une norme à un texte supérieur, mais la qualité même du choix législatif, dans un environnement où l'arbitrage budgétaire, l'opportunité politique et la contrainte économique jouent un rôle déterminant.

Ce contrôle de « fond » par le pouvoir judiciaire est perçu par certains comme un risque de traverser « brutalement » la frontière de la séparation des pouvoirs (F. BOUHON et L. FONTAINE, *op. cit.*, p. 614). En effet, évaluer la prudence du législateur revient à remettre en question des choix politiques et budgétaires au nom d'une référence qui est « davantage morale que juridique » (L. DEMOULIN, « Les juges sont-ils des décideurs politiques ? Libres propos sur ce qui apparaît comme un oxymore, mais n'en est peut-être pas un... » in G. GRANDJEAN et J. WILDEMEERSCH (dir.), *Les juges : décideurs politiques ?*, Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 79-91). Le débat n'est donc pas seulement technique : il est institutionnel. Il touche à la place respective des juges et du législateur dans la hiérarchie des pouvoirs, et à la manière dont l'État de droit articule contrôle juridictionnel et liberté normative.

III. Le maintien des effets : un sursis à l'inconstitutionnalité

Lorsqu'une loi fiscale est annulée, elle est censée n'avoir jamais existé en raison de l'effet rétroactif de l'annulation (K. MUYLLE, « Les conséquences du maintien des effets de la norme annulée par la Cour d'arbitrage », in : *La protection juridictionnelle du citoyen face à l'administration*, Bruxelles, La Charte, 2007, pp. 525-558, ici p. 529). Cette conséquence est, en théorie, la traduction la plus cohérente de l'annulation : si la norme est contraire à la Constitution, elle ne saurait produire d'effets. Mais l'annulation rétroactive, surtout en matière fiscale, est aussi un mécanisme potentiellement explosif. Elle menace la stabilité des situations juridiques et, plus concrètement, elle expose l'État à un contentieux de restitution massif, susceptible de désorganiser, à brève échéance, le budget public.

Cependant, l'insécurité juridique qui en découlerait serait immense. La Cour constitutionnelle dispose donc d'un instrument de modulation qui, en pratique, constitue la charnière entre le principe (l'annulation rétroactive) et la réalité (la continuité de l'État).

A. Le pouvoir de modulation de la Cour constitutionnelle

La Cour dispose du pouvoir d'indiquer ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement (art. 8, al. 1^{er} et 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle). Cette prérogative est exercée en opportunité pour des motifs impérieux :

1. **La sécurité juridique** : pour éviter de remettre en cause des situations acquises et des paiements déjà effectués.
2. **L'équilibre budgétaire** : pour prévenir des « difficultés budgétaires et administratives » et un « contentieux judiciaire massif » (Cour const., 1^{er} mars 2018, n° 24/2018, B.40.1).

Le maintien des effets est ainsi l'expression d'une logique de gouvernement : la Cour constitutionnelle ne se borne pas à dire le droit ; elle évite, lorsqu'elle l'estime nécessaire, que le droit ainsi dit ne produise un effet systémique destructeur. Ce n'est pas, à proprement parler, une contradiction ; c'est une modulation assumée, fondée sur l'idée que l'État de droit doit aussi être un ordre praticable.

B. L'exemple de la fiscalité négociée

L'arrêt n° 54/2008 concernant la « contribution unique à charge du secteur gazier » illustre cette tension (Cour const., 13 mars 2008, n° 54/2008). Bien que la loi ait été annulée pour violation de la légalité fiscale - le législateur n'ayant pas fixé lui-même les critères de répartition de la dette individuelle - la Cour a maintenu les effets car l'impôt de 100 millions d'euros avait déjà été perçu. Une annulation pure et simple aurait porté un « rude coup au budget de l'État » (F. BOUHON, « Le juge constitutionnel et la fiscalité négociée : le maintien des effets d'une norme annulée, applicable une seule fois » in *Revue de la Faculté de Droit de l'Université de Liège*, 4, 2008, p. 579). Le maintien des effets transforme alors l'annulation en une « sanction en trompe-l'œil » (G. ROSOUX, « Maintien des effets d'une disposition annulée et renvoi préjudiciel au juge constitutionnel : les paradoxes d'une annulation en trompe-l'œil », in *Journal des Tribunaux*, 2016, n° 661, point 13).

Ce qualificatif - « sanction en trompe-l'œil » - n'est pas seulement polémique. Il décrit un paradoxe objectif : la norme est déclarée inconstitutionnelle, mais ses effets principaux, notamment financiers, subsistent. Le contribuable, qui obtient une victoire constitutionnelle, peut ainsi n'en retirer aucun bénéfice patrimonial. Et l'État, qui voit sa loi censurée, conserve néanmoins les recettes. Le contentieux fiscal révèle ici, sans fard, la tension entre la logique de légalité et la logique de stabilité.

IV. L'immunité judiciaire par l'autorité de la chose jugée

Le point de droit crucial, résolu par l'arrêt du 5 septembre 2025, est de savoir si l'action en responsabilité civile peut survivre à une décision de maintien des effets. Dit autrement : l'annulation et le maintien peuvent-ils coexister sans neutraliser la réparation ? Le juge judiciaire peut-il encore, sur le terrain des articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil, indemniser le contribuable, alors même que le juge constitutionnel a décidé que les effets de la norme annulée resteraient, pour une période donnée, définitifs ?

A. L'obstacle dirimant de l'autorité absolue

La Cour de cassation affirme que l'autorité absolue de la chose jugée attachée aux arrêts d'annulation s'étend à la décision de maintenir les effets (Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F ; art. 9, § 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 1989). Cette autorité s'impose à tous les pouvoirs, y compris au juge judiciaire.

En conséquence, la décision de maintien « fait obstacle à ce que le juge judiciaire retienne la responsabilité du législateur » (Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F). Le juge judiciaire ne peut plus considérer l'application de la norme pendant la période de maintien comme une source de dommage réparable, car la Cour constitutionnelle a décidé que cette norme demeurerait, pour un temps, un titre juridique valable.

Le verrou est ici conceptuel autant que procédural. Conceptuel, parce que la Cour fait découler de la validité temporaire conférée par le maintien une forme d'irréfragabilité de la situation fiscale. Procédural, parce qu'elle ancre ce verrou dans l'autorité *erga omnes* : il ne s'agit pas d'une appréciation relative, mais d'une norme contentieuse qui s'impose à tous.

B. La rupture du lien causal et l'absence de dommage

Le raisonnement de la Cour de cassation repose sur deux piliers :

1. **Le dommage doit rester à charge** : si le contenu ou la portée de la décision de maintien révèle que la dépense doit « définitivement rester à charge » du redevable, l'existence d'un dommage juridique au sens des articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil est exclue (Cass., 23 février 2004, n° C.03.0188.F ; Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F).
2. **La légitimité de la cause** : le paiement de l'impôt trouve sa cause non pas dans la loi fautive, mais dans l'arrêt de la Cour constitutionnelle lui-même (Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F). Autoriser une action en responsabilité reviendrait à « anéantir l'effet utile » de la mesure de modulation décidée pour protéger l'ordre public (P. POPULIERE, "Rechtsbescherming tegen discriminerende wetgeving, de rol van het Arbitragehof en de mogelijkheden tot rechtsherstel door rechter en wetgever", R.W., 2006-2007, p. 259).

On retrouve ici une logique d'architecture judiciaire : la Cour de cassation refuse que le juge civil, par la voie de la responsabilité, réintroduise indirectement ce que le juge constitutionnel a expressément décidé d'écarter, à savoir les conséquences rétroactives complètes de l'annulation. Le maintien des effets est pensé comme une décision souveraine d'équilibre ; le juge judiciaire ne peut, sans contradiction institutionnelle, en annihiler la portée par un détour indemnitaire.

V. Les tempéraments : enrôlement et redressements postérieurs

Si l'État bénéficie d'une protection robuste, celle-ci n'est pas sans limites géographiques et temporelles. La modulation, précisément parce qu'elle est une exception au principe de rétroactivité, appelle une lecture stricte : elle protège ce qui est déjà constitué, elle ne légitime pas indéfiniment la poursuite d'une imposition sur une base reconnue inconstitutionnelle.

A. La limite de l'enrôlement au jour de l'arrêt

Une nuance fondamentale a été posée par le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles : le maintien des effets ne vaut que pour les impôts déjà enrôlés à la date de l'arrêt d'annulation (Civ. Bruxelles (fr.), 28 avril 2025).

Dans l'affaire de la *Fairness Tax*, l'administration fiscale a cru pouvoir continuer à rectifier des déclarations pour les exercices 2014-2018 même après l'arrêt d'annulation du 1^{er} mars 2018. Le tribunal a jugé que ces redressements postérieurs étaient illégaux : « une fois une loi annulée, aucune nouvelle imposition ne peut être fondée sur elle ». Le maintien des effets est un bouclier pour conserver les recettes acquises, pas un glaive pour en conquérir de nouvelles sur une base inconstitutionnelle.

Ce point est capital en pratique. Il délimite, avec netteté, le champ du maintien : non pas une permission générale d'appliquer la loi annulée pendant la période « maintenue », mais une sécurisation des effets déjà réalisés, sous forme d'enrôlements existants. Le maintien protège la paix juridique ; il ne ressuscite pas la loi.

B. Les délais d'action

Le contribuable dispose d'un délai de cinq ans pour engager la responsabilité de l'État à compter de la prise de connaissance du préjudice. Ce délai court généralement à partir de la date de l'arrêt d'annulation ou de celle de l'enrôlement de l'impôt litigieux.

Cette mention, qui peut paraître accessoire, est pourtant déterminante : elle rappelle que, même lorsque l'action demeure théoriquement ouverte (notamment en dehors du champ du maintien), le contentieux de la responsabilité obéit à une temporalité propre. Le temps du droit constitutionnel et le

temps du droit civil ne se superposent pas toujours ; c'est souvent dans cette dissonance que se perd la réparation.

VI. Conclusion : Un équilibre fragile

L'évolution de la jurisprudence consacre une vision pragmatique de l'État de droit. Si l'inconstitutionnalité d'une loi fiscale est une faute, elle ne donne pas droit à réparation dès lors que l'intérêt général - sous la forme de la sécurité budgétaire - exige la survie provisoire de la norme.

L'autorité absolue de la chose jugée attachée aux décisions de maintien des effets (art. 8 et 9 de la loi spéciale du 6 janvier 1989) crée une zone d'immunité nécessaire mais frustrante pour le justiciable. Le juge judiciaire, bien que compétent pour constater la faute du législateur imprudent (Cass., 15 décembre 2022, n° C.21.0003.F), doit s'incliner devant la modulation temporelle opérée par le juge constitutionnel (Cass., 5 septembre 2025, n° F.24.0060.F).

La tension demeure donc entière : l'annulation reconnaît l'inconstitutionnalité ; le maintien empêche la restitution ; et l'arrêt de cassation ferme la porte à l'indemnisation civile lorsque le maintien révèle que la dépense doit rester définitivement à charge. La sécurité juridique collective - et, dans le même mouvement, la sécurité budgétaire - prime sur la réparation individuelle.

François Collon

Décryptage : vers une TVA 2.0 - La Belgique repense et digitalise sa fiscalité indirecte au regard des directives européennes et de la jurisprudence de la CJUE

L'année 2025 aura été marquée par une activité législative intense tant en matière d'impôts directs qu'en matière de TVA. Dans la présente contribution, nous décrypterons les dernières nouveautés législatives en matière de TVA et leur impact pour les assujettis.

Récemment, deux projets de loi ont été déposés à la Chambre.

Le premier projet de loi, déposé le 9 octobre 2025, a pour objet de modifier le Code TVA en ce qui concerne le lieu de certaines prestations de services et le régime de la marge bénéficiaire applicable à la livraison d'objets d'art, de collection et d'antiquité. Il a été adopté en séance plénière le 18 décembre 2025 et entrera donc en vigueur dès sa publication au Moniteur belge.

Le second projet de loi, déposé le 3 décembre 2025, porte notamment sur les obligations relatives à l'émission de factures électroniques structurées, la révision de la TVA déduite en ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la nouvelle chaîne TVA, le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises et le régime particulier des exploitants agricoles. Un amendement a été déposé le 9 décembre 2025 et le projet fait désormais l'objet d'un vote sur urgence en séance plénière. Il sera ensuite, en principe, publié au Moniteur belge.

D'autres propositions et/ou discussions sont également intervenues ces derniers temps et doivent encore faire l'objet de débats parlementaires, notamment la proposition de loi, datée du 2 décembre 2025, vise à étendre le taux réduit de 6 % aux batteries de stockage d'énergie électrique intelligents intégrés aux installations photovoltaïques des logements privés occupés depuis au moins dix ans.

Parallèlement à ces textes législatifs formels, des discussions budgétaires sont en cours au sein du

gouvernement concernant d'importantes modifications des taux de TVA applicables à plusieurs secteurs (hébergement touristique, activités sportives et de loisirs, restauration).

Entre réformes structurelles, modernisation numérique, ajustements de taux et transpositions de directives européennes, l'année 2026 s'annonce comme un tournant majeur pour l'ensemble des assujettis à la TVA et, plus largement, pour tous les acteurs économiques du pays. Une vigilance accrue et une adaptation rapide seront indispensables pour naviguer sereinement dans ce nouveau paysage fiscal.

1. Projet de loi relatif aux événements en streaming et régime spécifique applicable à la vente d'objets d'art, de collection et d'antiquité ainsi que le taux applicable pour ladite vente

Déposé le 9 octobre 2025, ce projet de loi a été définitivement adopté en séance plénière le 18 décembre 2025. Il transpose partiellement la directive européenne 2022/542 du 5 avril 2022, qui a profondément modifié les règles européennes relatives aux taux réduits de TVA, offrant aux États membres une plus grande flexibilité tout en imposant certaines limites.

La loi entrera en vigueur dès sa publication au Moniteur belge.

A. Localisation des prestations de services de streaming en ce qui concerne certaines manifestations de nature culturelle, sportive, scientifique, éducative de divertissement ou similaire

En principe, pour les prestations de services entre assujettis (B2B), le lieu de prestation est celui où le preneur assujetti a le siège de son activité économique.

Par dérogation, lorsqu'il s'agit de prestations liées à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives ou similaires, la prestation de service est localisée à l'endroit où la manifestation ou activité a lieu réellement, incluant les services d'accès ou autres services accessoires liés à la manifestation.

Avec les évolutions technologiques, il a fallu adapter cette règle. Ainsi, la Directive (UE) 2022/542 a modifié les règles de territorialité de la TVA pour les événements virtuels diffusés ou rendus disponibles en ligne.

Pour les prestations de services culturelles/événements fournis à des assujettis (B2B) qui sont virtuels ou fournis à distance (par exemple : conférence en ligne, événement livestream, activité interactive en ligne), la règle générale de localisation B2B s'applique désormais sans la condition de lieu de manifestation physique.

Concrètement, la prestation est réputée avoir lieu à l'endroit où le preneur assujetti est établi (ou à son établissement stable concerné, le cas échéant).

Cette règle vise à éviter les distorsions de concurrence et les abus « forum-shopping » : auparavant, l'organisateur d'un événement virtuel pouvait parfois localiser la « manifestation » dans un pays à taux de TVA avantageux, alors que les participants étaient partout dans l'UE.

Les prestations accessoires à des événements culturels réels (par exemple : assistance technique, services de billetterie, accueil sur place) suivront normalement :

- la règle générale du lieu où se trouve le preneur assujetti si elles ne sont pas liées à l'accès à un événement ;
- ou bien la règle de localisation de l'événement physique si elles consistent en l'accès ou font partie intégrante de la manifestation.

La nécessité de cette réforme a été mise en évidence par un arrêt important de la Cour de Justice de l'Union européenne rendu le 8 mai 2019 dans l'affaire C-568/17 (*Staatssecretaris van Financiën contre L. W. Geelen*). Cette affaire néerlandaise concernait un entrepreneur qui organisait et proposait des sessions interactives à caractère érotique filmées et diffusées en direct par internet. Les modèles se trouvaient physiquement aux Philippines, tandis que M. Geelen organisait ces sessions depuis les Pays-Bas pour des clients néerlandais.

La question posée à la Cour était de savoir où cette activité de divertissement devait être localisée aux fins de la TVA : aux Philippines (lieu où se trouvaient les modèles), aux Pays-Bas (lieu d'établissement de l'organisateur), ou ailleurs ?

La Cour a jugé qu'il s'agissait d'une « activité de divertissement » et que cette prestation devait être considérée comme « matériellement exécutée » à l'endroit où le prestataire avait établi le siège de ses activités économiques, c'est-à-dire aux Pays-Bas. La Cour a souligné que les règles de localisation avaient été initialement conçues pour des manifestations qui requièrent normalement la présence physique des participants, mais que rien dans leur libellé ne permettait de limiter leur application aux seuls services nécessitant la présence physique.

Cet arrêt a révélé une faille potentielle dans le système : les prestataires de services de divertissement en ligne pouvaient choisir de s'établir dans des États membres appliquant des taux de TVA réduits sur ces activités, tout en visant une clientèle située dans d'autres pays.

Cette optimisation fiscale transfrontalière était rendue possible par le fait que la règle de localisation était fondée sur le lieu d'établissement du prestataire, et non sur le lieu de consommation effective par le client.

C'est précisément ce risque d'optimisation que le législateur européen a voulu corriger. En localisant la TVA au lieu du spectateur virtuel plutôt qu'au lieu du prestataire, la directive européenne 2022/542 poursuit donc deux objectifs complémentaires :

- rétablir la cohérence entre le lieu de taxation et le lieu de consommation effective. Si un Français assiste virtuellement à un événement organisé en Belgique, il consomme réellement le service en France, depuis son domicile. Il est donc logique que la TVA française s'applique ;
- prévenir les risques de distorsion de concurrence et d'optimisation fiscale. Si la règle était restée celle du lieu d'établissement du prestataire pour toutes les situations, y compris virtuelles, les organisateurs d'événements en ligne auraient pu se localiser artificiellement dans des pays à faible taux de TVA, tout en ciblant un public situé dans d'autres États membres. En localisant la TVA au lieu du spectateur virtuel, on ferme cette possibilité d'optimisation et on garantit une concurrence loyale entre les opérateurs économiques, quelle que soit leur localisation.

Cette adaptation témoigne des ajustements perpétuels de la TVA aux évolutions technologiques et sociétales, tout en tirant les leçons de la jurisprudence. Elle reconnaît que la présence physique n'est plus une condition nécessaire pour « assister » à un événement, et que les règles fiscales doivent refléter cette nouvelle réalité tout en préservant l'équité fiscale entre États membres.

Elle s'appliquera, tant pour les assujettis que pour les non-assujettis à la TVA. En effet, pour les prestations de services fournies à des non-assujettis, le Code de la TVA prévoit désormais une règle de localisation dérogatoire supplémentaire (art. 21bis, § 2, 5°, al. 2, du Code TVA) : lorsque des manifestations ou activités sont diffusées en direct ou accessibles virtuellement, le lieu de la prestation est celui où le non-assujetti est établi, domicilié ou a sa résidence habituelle, et non plus le lieu de la manifestation.

Quid de la double imposition ou l'absence d'imposition ?

Toute modification des règles de localisation de la TVA comporte un risque : celui de créer des situations de double imposition (lorsque deux États considèrent qu'un même service doit être taxé sur leur territoire)

ou au contraire d'absence d'imposition (lorsqu'aucun État ne considère qu'il doit taxer le service). Ces situations sont évidemment à éviter, tant pour les entreprises que pour l'administration TVA.

Pour parer à ce risque, la loi prévoit un mécanisme de sauvegarde en donnant au Roi le pouvoir d'adopter des règles correctrices par arrêté royal. Le projet de loi renforce les mécanismes permettant d'éviter les situations de double imposition ou de non-imposition, conformément à l'article 59bis de la directive 2006/112/CE.

À cette fin, le Roi est habilité, par arrêté royal, à déroger aux règles ordinaires de localisation pour certaines prestations de services, lorsque le lieu résultant de ces règles ne correspond pas au lieu de leur utilisation ou exploitation effective. Il peut ainsi :

- considérer comme situé hors de l'Union un service localisé en Belgique, lorsque son exploitation effective a lieu en dehors de l'Union ;
- ou, inversement, considérer comme situé en Belgique un service localisé hors de l'Union, lorsque son exploitation effective y a lieu.

Cette habilitation vise notamment les services dont le lieu de prestation est désormais déterminé, selon les nouvelles règles, au lieu d'établissement du preneur. Elle permet, le cas échéant, de neutraliser les effets indésirables de cette localisation lorsque celle-ci conduirait à des résultats fiscalement inappropriés.

En conséquence, pour localiser la prestation de service, il sera nécessaire de bien distinguer, dans les systèmes de billetterie, entre :

- les billets donnant accès à une présence physique (TVA du lieu de l'événement) ;
- les billets donnant accès à une participation virtuelle en direct (TVA du lieu du spectateur) ;
- les billets donnant accès à un replay ou streaming différé (TVA du lieu du spectateur).

Cette distinction devra être opérée au moment de la vente du billet. Pour les organisateurs, cela implique une refonte complète de leurs processus de facturation et de gestion de la TVA pour les événements hybrides ou virtuels.

Les organisateurs devront également être attentifs aux situations transfrontalières complexes, notamment lorsque des participants se trouvent en dehors de l'Union européenne. Dans ces cas, il conviendra de surveiller l'éventuelle adoption d'arrêtés royaux correcteurs qui viendraient ajuster les règles de localisation pour éviter les doubles impositions ou absences d'imposition.

B. Les objets d'art, de collection et d'antiquité : une généralisation du taux réduit

Le second volet important de cette loi concerne le régime fiscal applicable aux objets d'art, de collection et d'antiquité. La Belgique a profité de l'opportunité offerte par la directive européenne 2022/542 pour généraliser l'application du taux réduit de TVA de 6 % à toutes les livraisons de ces objets.

Jusque-là, le taux réduit de 6 % ne s'appliquait que dans certaines situations spécifiques. Désormais, toutes les livraisons d'objets d'art, de collection et d'antiquité bénéficieront de ce taux avantageux, qu'il s'agisse de ventes par des professionnels, d'acquisitions intracommunautaires ou d'importations.

Cette généralisation s'accompagne toutefois d'une limite importante : le taux réduit ne peut pas être appliqué lorsque le vendeur utilise le régime de la marge bénéficiaire.

Conséquences pratiques : pour les marchands d'art et antiquaires, cette réforme implique un choix stratégique. Concrètement, les assujettis-revendeurs qui auront acquis ou importé de tels biens avec application du taux réduit de 6 % (qui deviendra la norme) ne pourront plus appliquer sur la revente de ces biens le régime de la marge bénéficiaire mais d'une part, ils pourront déduire cette taxe acquittée en amont et d'autre part, ils appliqueront également le taux réduit de 6 % lors de leur revente.

Dans l'autre sens, en cas d'achat d'un tel bien sans application de TVA (par exemple en cas de vente par un particulier), si ces assujettis-revendeur décident d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, ils ne pourront appliquer sur cette vente (sur la marge bénéficiaire) le taux réduit de 6 %.

Cette réforme assure ainsi une neutralité fiscale accrue et aligne la taxation des objets d'art sur le taux applicable dans l'État membre de destination, réduisant les risques de concurrence fiscale entre États membres. Voir aussi, plus loin, l'article très fouillé de Céline Joly sur ce sujet.

2. Projet de loi du 3 décembre 2025 portant sur des réformes diverses en matière de TVA

Ce texte porte notamment sur les obligations relatives à l'émission de factures électroniques structurées, la révision de la TVA déduite en ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, la nouvelle chaîne TVA, le régime particulier de la franchise de taxe applicable aux petites entreprises et le régime particulier des exploitants agricoles.

A. La facturation électronique obligatoire dès 2026

Le 3 décembre 2025, le gouvernement a déposé un projet de loi portant des dispositions diverses en matière de TVA. Contrairement à ce que pourrait suggérer le terme « dispositions diverses », ce texte n'introduit pas de révolution législative mais apporte plutôt des ajustements techniques et des clarifications à des réformes déjà votées et largement anticipées par les entreprises.

Concrètement, à partir du 1^{er} janvier 2026, toute entreprise établie en Belgique devra émettre des factures électroniques structurées via le réseau « Peppol » lorsqu'elle vend des biens ou fournit des services à une autre entreprise également établie en Belgique. Cette obligation s'appliquera à toutes les transactions entre professionnels.

Le champ d'application personnel est restreint par ce projet de loi en cours d'adoption. En effet, initialement, la loi du 6 février 2024 qui avait introduit ce principe prévoyait que l'obligation s'appliquerait également lorsque l'acheteur était une entreprise non établie en Belgique mais identifiée à la TVA belge. Le nouveau texte limite désormais cette obligation aux seuls acheteurs établis en Belgique, ce qui simplifie considérablement la mise en œuvre pratique de la réforme. Cette extension aurait créé des complications importantes, notamment pour les entreprises étrangères réalisant des opérations occasionnelles en Belgique.

Cette modification ne crée donc aucune nouvelle obligation (au contraire, elle en supprime certaines).

En outre, le législateur a prévu une clause de sauvegarde pour les situations où la transition numérique s'avérerait techniquement impossible. Le projet de loi introduit ainsi une « solution de repli » permettant aux entreprises de continuer à émettre des factures classiques lorsque le destinataire n'est pas en mesure, pour des raisons techniques, de recevoir une facture électronique structurée.

Concrètement, l'assujetti qui devrait en principe émettre des factures électroniques structurées pourra se libérer de cette obligation lorsque son client n'est pas en mesure, pour des raisons techniques, de recevoir de telles factures.

Cette disposition est particulièrement bienvenue car elle reconnaît que la transition numérique ne se fera pas du jour au lendemain pour toutes les entreprises. Certains clients, notamment les plus petites structures ou celles opérant dans des secteurs traditionnels, pourraient rencontrer des difficultés techniques pour mettre en place les systèmes de réception des factures électroniques structurées. Cela ne signifie pas que les entreprises ne doivent pas être identifiées sur le réseau PEPPOL mais suggère des difficultés techniques uniquement. Cette exception devra rester limitée à des cas véritablement justifiés,

l'objectif à moyen terme étant une généralisation complète de la facturation électronique.

Dans ce cas, le fournisseur restera néanmoins soumis à l'obligation d'émettre une facture, mais pourra le faire selon les modalités classiques (papier ou PDF simple). Cette flexibilité temporaire permettra d'éviter que l'obligation de facturation électronique ne devienne un frein aux échanges commerciaux.

Le projet de loi qui apporte quelques modifications à l'obligation de facturation électronique, devrait, en principe, également entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2026, et ce, conformément au calendrier initialement prévu par la loi de 2024.

B. L'affaire Drebers : un arrêt qui divise quant à la révision de la TVA déduite sur certains investissements immobiliers

Le deuxième volet de ce projet de loi concerne la révision de la TVA déduite sur certains investissements immobiliers.

L'affaire à l'origine de ce débat concernait une société d'avocats nommée Drebers, qui avait réalisé entre 2007 et 2015 d'importants travaux de rénovation et d'agrandissement sur un immeuble utilisé à la fois pour son activité professionnelle et comme habitation pour son gérant. Ces travaux ayant duré plusieurs années avaient abouti à la rénovation complète d'un bâtiment principal et d'un bâtiment intermédiaire, ainsi qu'à l'ajout d'éléments nouveaux comme une extension vitrée et une cage d'ascenseur.

Le litige portait sur la possibilité pour cette société de récupérer une partie de la TVA payée sur ces travaux, suite à la suppression en 2014 de l'exemption de TVA dont bénéficiaient auparavant les avocats. La question centrale était de savoir si ces travaux devaient être considérés comme des biens d'investissement immobiliers (permettant une révision de la TVA sur quinze ans) ou comme de simples services (limitant la révision à cinq ans).

La Cour de Justice a jugé que des travaux importants de construction ou de rénovation sur des immeubles devaient, sous certaines conditions, être traités de la même manière que les biens d'investissement immobiliers eux-mêmes.

Plus précisément, selon l'arrêt :

« Les travaux qui impliquent un agrandissement important et/ou une rénovation en profondeur et dont les effets ont une durée de vie économique qui correspond à celle d'un nouveau bâtiment doivent être soumis à une période de révision de quinze ans ».

Pour se conformer à cet arrêt européen, le projet de loi initial proposait d'étendre la période de révision de quinze ans à tous *« les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement immobiliers »*.

Cette formulation très large a immédiatement suscité des critiques et a fait l'objet d'un amendement déposé le 9 décembre 2025 par M. Van Quickenborne. Celui-ci indique qu'il s'agit d'un arrêt qui a été rendu dans une affaire où l'administration n'avait pas agi selon la pratique administrative existante. Autrement dit, l'administration a fait fi de ses propres pratiques. Cet arrêt n'aurait jamais été rendu si l'administration fiscale avait considéré que le bâtiment en question constituait de facto une nouvelle construction.

L'amendement poursuit en soulignant que :

« Le projet de loi à l'examen vise en conséquence à élargir le champ d'application de cette période de révision de quinze ans aux services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement immobiliers. Or, ces services peuvent englober de nombreuses activités liées à l'immobilier qui n'impliquent pas 'd'agrandissement important et/ou de rénovation en

profondeur [...] dont les effets ont une durée de vie économique qui correspond à celle d'un nouveau bâtiment'. »

Monsieur Van Quickenborne considère dès lors qu'il existe des risques d'une interprétation trop large. Le cœur du débat porte sur l'ampleur des travaux qui seraient concernés par cette nouvelle règle. Ainsi, des travaux de peinture, le remplacement de fenêtres, une rénovation de la toiture, etc., pourraient aussi relever du champ d'application du projet de loi, ce qui reviendrait toutefois à aller plus loin que la décision de la Cour.

Cette crainte n'est pas anodine pour les entreprises. En effet, l'enjeu financier peut être considérable. Actuellement, la plupart des travaux de rénovation ou d'amélioration de bâtiments sont soumis à une révision de TVA sur cinq ans seulement. Passer à une période de révision de quinze ans signifie que pendant dix années supplémentaires, l'entreprise pourrait devoir rembourser une partie de la TVA qu'elle avait initialement déduite, si l'utilisation du bâtiment venait à changer.

L'administration tente de modifier les règles de révision au détriment du contribuable, dès lors que ladite révision est à l'avantage de l'administration fiscale dans la grande majorité des cas. Ces modifications offriraient au fisc une plus grande possibilité d'élargir cette révision, obligeant ainsi le contribuable à rembourser davantage de TVA.

L'amendement proposée permettrait de limiter l'application de la période de révision de quinze ans aux seuls travaux qui aboutissent réellement à la création d'un nouveau bâtiment ou d'une nouvelle fraction de bâtiment pouvant fonctionner de manière autonome.

Concrètement, l'amendement propose de modifier l'article 7 comme suit :

« Pour la taxe qui frappe la livraison et la construction de bâtiments ou de fractions de bâtiments ainsi que les travaux immobiliers effectués sur des bâtiments ou des fractions de bâtiments qui aboutissent à la création d'un nouveau bâtiment ou d'une nouvelle fraction de bâtiment, la période de révision est toutefois de quinze années. »

Cette formulation est beaucoup plus restrictive que celle proposée initialement par le gouvernement. Elle ne vise plus tous les « services présentant des caractéristiques similaires » aux biens d'investissement immobiliers, mais uniquement les travaux qui aboutissent effectivement à un nouveau bâtiment.

L'amendement précise également que sont concernés :

« Les travaux immobiliers portant sur des bâtiments ou fractions de bâtiments dont l'importance est telle qu'ils donnent lieu à de nouveaux bâtiments ou fractions de bâtiments pouvant fonctionner de manière autonome. »

Ainsi, ce projet de loi amendé permettrait d'ancrer la pratique administrative actuelle dans la loi. À savoir que le texte modifié reprenne le commentaire administratif actuel (livre IV, chapitre 12, section 5.3.D.d), ni plus, ni moins.

En effet, le régime actuellement en vigueur prévoit que les opérations soumises à la période de révision de 15 ans sont celles qui contribuent à :

- l'acquisition de biens immobiliers ;
- l'érection de biens immobiliers ;
- et, par extension (selon une pratique administrative non contestée), les travaux visant à une rénovation ou à une transformation radicale ou importante de pareils biens, assimilés à la construction d'un nouveau bâtiment.

En d'autres termes, l'amendement propose simplement d'inscrire dans la loi ce qui est déjà appliqué dans la pratique par l'administration fiscale. Cette approche aurait le mérite de la clarté et de la sécurité juridique, sans étendre la portée des règles de révision au-delà de ce qui est actuellement admis.

Dans une telle hypothèse, les taxes grevant les opérations contribuant uniquement à une simple transformation ou amélioration de bâtiments (sans que ces biens soient considérés comme neufs après les travaux) sont soumises à une révision de 5 ans.

La procédure d'urgence a été adoptée, le texte devrait dès lors passer en séance plénière très rapidement.

Pour les entreprises qui envisagent des investissements immobiliers importants ou moins importants dans les mois à venir, il est crucial de suivre l'évolution de ce projet de loi et de son amendement. Selon le texte finalement adopté, les conséquences fiscales de leurs travaux de rénovation ou de transformation pourraient être très différentes.

En pratique, il sera toujours essentiel de bien documenter la nature et l'ampleur des travaux réalisés. Si le projet aboutit, qu'il soit dans sa version initiale ou amendée, les critères déterminants sont :

- l'importance des travaux (coût, durée) ;
- la nature des interventions (agrandissement, rénovation en profondeur) ;
- le résultat obtenu (nouveau bâtiment ou simple amélioration) ;
- la capacité du bâtiment rénové à fonctionner de manière autonome.

C. Un troisième volet du projet de loi concerne la poursuite de la modernisation de ce qu'on appelle la « chaîne TVA »

Cette modernisation avait été lancée par la loi du 12 mars 2023, qui est entrée en vigueur en 2025. Le présent projet de loi vient compléter et affiner ce dispositif en apportant plusieurs modifications techniques qui visent à fluidifier les échanges entre les entreprises et l'administration fiscale.

L'une des modifications concerne la manière dont l'administration notifie aux entreprises ce qu'on appelle une « déclaration de substitution ». Il s'agit de la déclaration que l'administration établit elle-même lorsqu'une entreprise n'a pas déposé sa déclaration périodique dans les délais.

Désormais, cette notification pourra se faire par courrier simple au lieu du courrier recommandé, ce qui permettra d'accélérer le processus et de réduire les coûts administratifs. La déclaration produira ses effets le troisième jour ouvrable suivant l'envoi du courrier, sauf si l'entreprise peut prouver qu'elle l'a reçue plus tard.

D. Le régime de franchise de TVA ajusté

Les petites entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 25.000 EUR peuvent bénéficier en Belgique d'un régime particulier appelé « franchise de taxe », qui les dispense de la plupart des obligations en matière de TVA. Ce régime, qui avait été profondément remanié par la loi du 21 mars 2024, fait l'objet de quelques ajustements dans le présent projet de loi.

La première modification concerne le calcul du seuil de 25.000 EUR pour les entreprises qui démarrent en cours d'année. Il serait en effet injuste qu'une entreprise créée par exemple le 1^{er} juillet ne puisse pas bénéficier du régime de franchise alors qu'elle ne réaliserait que 15.000 EUR de chiffre d'affaires sur six mois, ce qui correspondrait à 30.000 EUR sur une année complète. Le projet de loi prévoit donc que le seuil sera calculé au prorata du nombre de jours d'activité dans l'année.

Ainsi, lorsque l'assujetti commence son activité économique dans le courant de l'année civile, le montant de 25.000 EUR est réduit au prorata du nombre de jours calendrier écoulés entre le 1^{er} janvier de l'année civile concernée et la date du commencement de l'activité.

La deuxième modification vise à clarifier le moment où l'entreprise doit informer l'administration de son souhait de bénéficier du régime de franchise. Le texte précise désormais que cette notification doit être

faite « préalablement », c'est-à-dire avant le début de l'application du régime, et non plus seulement « au moment où l'entreprise commence son activité ».

Enfin, le projet de loi réintroduit une disposition qui avait été oubliée lors de la réforme de 2024 : l'interdiction pour les entreprises bénéficiant du régime de franchise de déduire la TVA qu'elles paient sur leurs achats. Cette règle, qui découle directement du droit européen, est logique puisque ces entreprises ne facturent pas de TVA à leurs clients.

E. Autres modifications plus techniques

Le projet de loi comprend également plusieurs modifications techniques qui n'altèrent pas le fond des régimes concernés mais visent à en améliorer la cohérence et l'applicabilité pratique.

a. De nouvelles obligations pour les exploitants agricoles

Les agriculteurs bénéficient traditionnellement d'un régime particulier de TVA, appelé « régime forfaitaire agricole », qui les dispense de la plupart des obligations administratives. Cette simplification se justifie par la nature spécifique de l'activité agricole et par le souci de ne pas alourdir les charges administratives des exploitations, souvent de petite taille.

Toutefois, ce régime doit évoluer pour tenir compte des réalités économiques contemporaines, notamment le développement des exportations de produits agricoles. Le projet de loi introduit donc une nouvelle obligation pour les agriculteurs qui appliquent le régime forfaitaire : ils devront désormais émettre des factures pour leurs opérations d'exportation.

Cette évolution vise à améliorer la traçabilité des flux commerciaux internationaux et à se conformer aux exigences européennes en matière de contrôle des exportations. Il s'agit cependant d'une obligation limitée, qui ne remet pas en cause le principe général de simplification dont bénéficient les agriculteurs pour leurs autres opérations.

Le projet de loi clarifie également la possibilité pour un agriculteur de cumuler le régime forfaitaire agricole avec le régime de franchise de taxe pour les petites entreprises. Concrètement, un agriculteur pourra continuer à bénéficier du régime forfaitaire pour ses activités agricoles proprement dites, tout en appliquant le régime de franchise pour d'autres activités commerciales qu'il exercerait par ailleurs, à condition que le chiffre d'affaires de ces autres activités ne dépasse pas 25.000 EUR.

b. Extension du système de caisses enregistreuses

Le projet de loi comprend également plusieurs modifications que l'on pourrait qualifier de « techniques » mais qui ont leur importance. Ainsi, dans le cadre de l'extension progressive du système de caisse enregistreuse obligatoire au-delà du seul secteur de l'hôtellerie-restauration, le texte supprime les références à « dans le secteur HORECA » qui figuraient encore dans certains articles du Code de la TVA. Cette modification, qui peut sembler mineure, ouvre la voie à une application plus large de ce système de contrôle dans d'autres secteurs d'activité dans les années à venir.

La mention « HORECA » avait déjà été supprimée de l'arrêté royal d'exécution en 2024, ouvrant ainsi la voie à une extension du système à d'autres secteurs. Le présent projet aligne simplement le Code de la TVA sur cette évolution réglementaire. Cette harmonisation législative annonce clairement que l'obligation de caisse enregistreuse sera prochainement étendue à d'autres secteurs d'activité au-delà de l'hôtellerie-restauration, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale et le travail au noir.

F. Entrée en vigueur

L'une des questions essentielles pour les entreprises concerne naturellement le calendrier d'application de toutes ces nouvelles dispositions. Le projet de loi prévoit un système à deux vitesses.

D'une part, les dispositions les plus importantes entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2026. C'est le cas notamment de l'obligation de facturation électronique structurée, des modifications relatives à la chaîne TVA, et des nouvelles règles de révision de la TVA pour les services immobiliers. Ce choix du 1^{er} janvier s'explique par le fait que ces mesures sont intrinsèquement liées à d'autres réformes déjà votées et qui entrent en vigueur à cette même date.

D'autre part, les autres dispositions du projet de loi entreront en vigueur selon la règle habituelle, c'est-à-dire dix jours après la publication de la loi au Moniteur belge. Compte tenu du fait que le projet a été déposé début décembre 2025, et sous réserve de son adoption rapide par le Parlement, ces dispositions devraient donc également être applicables au début de l'année 2026.

3. Les discussions budgétaires en cours - des modifications de taux TVA à l'horizon

Parallèlement aux deux projets de loi déjà déposés, des discussions sont actuellement en cours au sein du gouvernement dans le cadre de l'accord budgétaire pour modifier substantiellement le champ d'application des trois taux de TVA belges (6 %, 12 % et 21 %). Ces mesures n'ont pas encore abouti à un projet de loi formel, mais leur impact potentiel sur de nombreux secteurs économiques mérite qu'on s'y attarde.

Le principe de base reste le maintien des trois taux existants, mais avec une redistribution importante de leur champ d'application. L'objectif affiché est double : d'une part, contribuer à l'assainissement des finances publiques en augmentant certains taux ; d'autre part, encourager certains comportements considérés comme socialement ou écologiquement bénéfiques en réduisant d'autres taux.

Les discussions prévoient plusieurs hausses de TVA qui toucheront notamment le secteur du tourisme, les abonnements sportifs et certaines activités de loisirs. Le taux réduit de 6 % serait porté à 12 % pour les nuitées d'hôtel et de camping.

Les abonnements sportifs dans les clubs de fitness, les piscines et autres installations devraient voir également leur taux de TVA passer de 6 % à 12 %. Cette hausse pourrait rendre la pratique sportive plus coûteuse pour les ménages, alors même que les autorités encouragent l'activité physique pour des raisons de santé publique !

Certaines activités de loisirs et de divertissement devraient subir aussi une augmentation du taux de TVA de 6 % à 12 %. Cependant, les activités culturelles telles que les théâtres, les musées, les concerts ou les cinémas devraient rester au taux réduit de 6 %, afin de préserver l'accès à la culture. Seules les activités récréatives sans dimension culturelle reconnue seront concernées par la hausse.

En ce qui concerne la vente de repas à emporter, il est également envisagé de porter le taux de TVA de 6 % à 12 %, tandis que les produits alimentaires vendus en supermarché devraient conserver le taux réduit.

Des discussions doivent encore intervenir afin de clarifier ce qu'il sera entendu par « repas à emporter », etc.

À l'inverse, la TVA sur les boissons non alcoolisées servies dans les cafés et restaurants devrait passer de 21 % à 12 %. Cette réduction viserait à encourager la consommation de boissons sans alcool.

Dans une logique environnementale, la TVA sur les pesticides serait augmentée de 12 % à 21 %, afin de réduire leur utilisation dans l'agriculture et le jardinage et de favoriser la transition vers des méthodes plus durables.

Enfin, les accises sur le gaz devraient progressivement augmentées jusqu'en 2029 pour atteindre un niveau équivalent à une TVA de 12 %, tandis que les accises sur l'électricité devraient être réduites pour

encourager l'électrification et l'usage d'énergies renouvelables.

Ces changements, s'ils devaient avoir lieu, auront des impacts économiques significatifs. Dans le tourisme et l'hébergement, la hausse pourrait réduire la compétitivité de la Belgique face à ses voisins et peser sur la demande, notamment pour le tourisme de court séjour et d'affaires. Dans le sport et le fitness, les opérateurs devront décider s'ils répercutent la hausse sur les clients ou s'ils absorbent une partie de la charge. Dans la restauration, la baisse de TVA sur les boissons non alcoolisées pourrait être utilisée pour rendre l'offre plus attractive ou tout simplement pour augmenter sa marge bénéficiaire ...

4. Conclusion

Les projets de loi transposent partiellement plusieurs directives européennes. Ils tiennent également compte de la proposition de la Commission européenne sur la « TVA à l'ère digitale » (ViDA - VAT in the Digital Age), qui devrait aboutir à une refonte plus large de la réglementation européenne en matière de TVA dans les années à venir.

Quant aux modifications de taux de TVA envisagées dans le cadre budgétaire, elles s'inscrivent dans le cadre de la flexibilité accordée aux États membres par la directive européenne. Chaque pays reste libre de déterminer, dans certaines limites, quels biens et services bénéficient des taux réduits, à condition de respecter les plafonds (minimum 5 % pour les taux réduits) et les exclusions prévues par la législation européenne.

Si les réformes imposent de nouvelles obligations aux entreprises, notamment en matière de facturation électronique et de traitement des événements virtuels, elles s'inscrivent dans une logique de simplification administrative, d'harmonisation européenne et d'amélioration de l'efficacité du contrôle fiscal.

Sophie Sprio

Transfert d'actions « VVPRbis » : la condition de détention est-elle toujours respectée ?

Introduction

Le régime VVPRbis a suscité de nombreuses discussions tout au long de l'année 2025 dans le contexte de réforme fiscale dite « Arizona ».

Le taux « intermédiaire » de 20 % du régime VVPRbis (le taux de 20 % étant applicable pour les dividendes distribués à partir du deuxième exercice comptable. Accord de coalition du gouvernement fédéral belge conclu le 31 janvier 2025 ; loi-programme du 18 juillet 2025, publiée au *Moniteur Belge* le 29 juillet 2025) sera supprimé pour les sociétés constituées ou capitalisées (à concurrence des actions reçues dans le cadre de l'augmentation de capital dans ce cas) à partir du 1^{er} janvier 2026. Une majoration du taux de 15 % à 18 % devrait, selon toute vraisemblance, intervenir début 2026. *Wait and see...*

Les conditions d'accès du régime restent quant à elles inchangées (les conditions d'accès au régime sont énumérées à l'article 269, § 2, du C.I.R. 1992). Parmi celles-ci, l'obligation pour l'actionnaire de **détenir les actions en pleine propriété et de manière ininterrompue depuis l'apport jusqu'au versement effectif des dividendes** (ci-après « l'obligation de détention ininterrompue ») (art. 269, § 2, al. 1^{er}, 6^o, du C.I.R. 1992 ; le but du législateur était que le taux réduit soit réservé aux seuls actionnaires ayant participé initialement à l'augmentation de capital ; Ch. Repr., sess. 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 6). Des exceptions existent, mais elles sont parfois mal comprises.

Voici Monsieur Dupont, actionnaire de DUPONT SRL. Ses actions donnent droit au régime VVPRbis. Il est confronté à diverses situations impliquant potentiellement une interruption de la détention de ses actions. *Quid du droit au VVPRbis dans ces différentes situations ?*

1. Vente des actions

Monsieur Dupont vend ses actions. L'acquéreur sera privé du VVPRbis. Il ne paraît pas y avoir d'exception.

2. Transmission successorale

Monsieur Dupont a deux enfants.

Il décède en tant que célibataire, sans testament. Les actions VVPRbis sont transmises en pleine propriété à ses enfants, à concurrence de 50 % chacun. Les enfants pourront bénéficier du VVPRbis, l'article 269, § 2, du C.I.R. 1992 précisant que : « *La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de détention ininterrompue visée à l'alinéa 1^{er}, 6^o ».*

Il décède en étant marié, sans testament. Les actions sont attribuées comme suit : le conjoint survivant héritera de l'usufruit des actions et les deux enfants se partageront à part égale la nue-propriété. Le droit au VVPRbis sera donc perdu pour les héritiers. Bien que la transmission successorale ne mette pas nécessairement fin au VVPRbis (cf. ci-dessus), la condition de détention en pleine propriété ne sera toutefois pas respectée dans ce cas précis. Des solutions semblent exister pour anticiper ce problème.

3. Donation des actions

Monsieur Dupont souhaite réaliser une donation des actions VVPRbis à ses enfants et ce, pour éviter les droits de succession dus à son décès. Une donation des actions aux descendants et/ou au conjoint n'interrompt pas la détention des actions, en principe.

Il convient toutefois d'être attentif aux modalités de la donation :

- Donation en pleine propriété : la condition de détention est respectée car la pleine propriété est transférée.
- Donation en pleine propriété à charge de rente : même si elle est assortie d'une rente, l'objet de la donation reste la pleine propriété. La condition de détention est donc respectée.
- Donation avec réserve d'usufruit : la condition de détention n'est pas respectée car l'objet de la donation porte uniquement sur la nue-propriété.

L'absence de possibilité de bénéficier du VVPRbis en cas de donation avec réserve d'usufruit est une contrariété importante dans le cadre d'une planification patrimoniale. Ce type de donation est en effet un outil efficace pour permettre au donateur de conserver le contrôle des actions et le droit aux revenus, entre autres.

Petite astuce : distribuer les bénéfices avant la donation et donner éventuellement la créance (aménager la donation pour permettre à Monsieur Dupont de conserver les droits souhaités). Procéder ensuite via des réserves de liquidation. D'autres schémas peuvent également être mis en place pour sécuriser le droit de contrôle et le droit aux revenus du donateur.

4. Incidence du mariage

Monsieur Dupont va se marier. Il s'interroge sur l'impact du choix de son régime matrimonial sur son droit au régime VVPRbis.

4.1. Mariage sous le régime de communauté légale

Un mariage sous le régime de la communauté légale (sans contrat de mariage) n'aura en principe pas d'impact sur la détention des actions. Elles demeureront des biens propres de Monsieur Dupont (J. Van Dyck, « VVPRbis : le mariage de l'actionnaire n'entraîne pas la perte du taux réduit », *Le Fiscologue*, n° 1843, 5 juillet 2024).

Bon à savoir : quand bien même les dividendes perçus en cours de mariage appartiendront à la communauté (« fruits de biens propres »), le taux réduit leur restera applicable en ce que l'obligation de détention est respectée.

4.2. Mariage sous le régime de la séparation de biens

Les actions VVPRbis resteront également des « biens propres » de Monsieur Dupont. En l'absence de transfert de propriété, l'obligation de détention est donc respectée. Dans ce cas, les dividendes seront la propriété de Monsieur Dupont (différence avec le régime de communauté légale).

Prudence toutefois concernant certaines clauses du régime de la séparation de biens !

Un contrat de mariage peut parfois une clause optionnelle de participation contre les héritiers de l'époux actionnaire (à la suite de son décès) ou contre ce dernier (à la suite du divorce) (J. Soetaert, « VVPRbis et mariage : update », *Taxwin*, 23 mai 2025).

Concrètement, si le mariage est dissous, l'un des conjoints peut prétendre à une part du patrimoine de l'autre conjoint (potentiellement : les actions VVPRbis) (Pour un exposé plus détaillé à ce sujet, voy. C. Buysse, « la clause de participation finale neutralisée par la Flandre », *Le Fiscologue*, n° 1539, 27 octobre 2017).

Ce type de clause peut avoir un impact sur la condition de détention, dans le cas où elle serait activée, en particulier en cas de divorce.

4.3. Mariage sous le régime de communauté universelle

Dans ce cas, l'obligation de détention ne serait plus respectée en ce que les actions de Monsieur Dupont quitteront son patrimoine propre pour intégrer le patrimoine commun (qui constitue un patrimoine distinct selon le code civil) (question parlementaire n° 64 de M. Vermeersch du 28 octobre 2024, Q&R, Ch. Repr., DOC 56 005, p. 253).

4.4. Mariage sous le régime de la séparation de biens avec création d'une « bulle de communauté »

Dans le cas où Monsieur Dupont déciderait d'apporter ses actions VVPRbis dans une « bulle de communauté » (malgré la séparation de biens), celles-ci perdront alors leur caractère de « bien propres » et ne satisferont plus à la condition de détention (question parlementaire n° 64 de M. Vermeersch du 28 octobre 2024).

5. L'apport d'actions VVPRbis dans une société simple

Une société simple n'a pas de personnalité juridique, ni de patrimoine propre. Les biens qui y sont apportés sont réputés être détenus en indivision entre les associés.

Dans le cas où Monsieur Dupont apporte ses actions dans une société simple, cet apport ne devrait en principe pas lui faire perdre le droit au bénéfice du VVPRbis.

Le SDA a déjà estimé que « après l'apport, la part proportionnelle que les 4 actionnaires détiendront dans la société civile après l'apport correspondra à la part que les 4 actionnaires détiennent actuellement dans X (...). Le fait que l'apport de parts dans la société de droit civil n'ait aucun effet sur la condition de l'article 269, § 2, 6°, du C.I.R. 1992 n'est pas contraire à l'intention du législateur, étant donné la transparence fiscale et la nature intuitu personae de la société de droit civil (ex-société simple) » (A. Culot et B. Huts, « La société de droit commun » in *Planification successorale et structures sociétaires - Comment choisir, optimiser, gérer et...liquider ?* » Anthemis, Louvain-La-Neuve, 2009, p. 244).

Une donation des actions de la société simple ne devrait pas non plus impacter le droit au VVPRbis si les conditions décrites au point 3 sont respectées.

Prudence : dans le cas où l'apport à la société simple entraînerait une modification de la part proportionnelle des associés de la société simple dans Dupont SRL, le droit au VVPRbis pourrait être impacté.

6. Apport d'actions VVPRbis dans une société « holding » (avec personnalité juridique)

Monsieur Dupont envisage d'apporter les actions VVPRbis (par exemple de sa société opérationnelle) à une société holding (par exemple détenue par ses enfants dans le cadre d'une planification patrimoniale).

Contrairement à une société simple, une société de type « holding » dispose de la personnalité juridique et d'un patrimoine qui lui est propre. L'apport d'actions VVPRbis à une telle société entraînerait de facto un transfert de propriété des actions et donc... la perte du droit au VVPRbis.

7. Restructuration impliquant Dupont SRL

Monsieur Dupont déciderait de fusionner ou scinder Dupont SRL sous le régime fiscal de neutralité. Suite à cette opération, Monsieur Dupont recevrait des actions de la newco (en « remplacement ») de ses actions dans Dupont SRL. Les actions reçues en échange pourraient conserver leur statut VVPRbis.

Conclusion

La liste (non exhaustive) des opérations évoquées illustre à quel point une planification patrimoniale peut impacter le bénéfice du VVPRbis. Des alternatives existent, pour autant qu'elles soient mises en place au moment opportun.

Sébastien Thiry & Julien Squifflet

Pour une taxe Caïman simple et efficace

I. Rappel du régime de la taxe Caïman : *ratio legis* et évolutions législatives

1. *Ratio legis*

Le régime dit « taxe Caïman », introduit en droit fiscal belge par la loi-programme du 10 août 2015 et profondément réformé en 2017, est un régime de lutte contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive impliquant des structures juridiques étrangères faiblement ou non imposées. Son objectif fondamental est de neutraliser les conséquences fiscales, du point de vue de l'impôt sur les revenus, de l'interposition d'entités, souvent situées dans des juridictions à fiscalité inexistante ou peu élevée, entre une (ou plusieurs) personne(s) physique(s) et son/leur patrimoine.

La taxe Caïman ne constitue pas un impôt autonome. Le mécanisme repose sur une fiction de transparence fiscale : les revenus perçus par certaines entités qualifiées de « constructions juridiques » sont réputés être perçus directement par leur(s) fondateur(s), tels que définis par la loi, et imposés dans leur chef comme s'ils les avaient encaissés.

Depuis son adoption, ce régime a vu son champ d'application régulièrement s'élargir : élargissement aux entités situées dans l'EEE, taxation en cascade (pour les constructions en chaîne, inclusion des OPC dits dédiés, renforcement des exceptions, etc.

La loi-programme du 22 décembre 2023 a marqué une nouvelle étape dans cette évolution. Son unique objectif a été de corriger certaines lacunes identifiées par l'administration fiscale et à renforcer l'effectivité du dispositif. N'étant pas le fruit d'une réforme globale mais agrégeant des correctifs ponctuels, le législateur l'a baptisée « taxe caïman 2.1. ».

Ces modifications ont donné lieu à un contrôle approfondi de la Cour constitutionnelle, qui a partiellement censuré le nouveau régime dans son arrêt du 18 septembre 2025.

2. La taxe Caïman 2.1 issue de la loi-programme du 22 décembre 2023

a. Élargissement du champ d'application : la notion de construction intermédiaire

L'une des innovations majeures de la réforme de 2023 réside dans l'introduction de la notion de « construction intermédiaire », destinée à contrer les montages dans lesquels une entité pleinement imposée - typiquement une société holding établie dans un État à fiscalité normale - est interposée entre le fondateur belge et une construction juridique au sens strict.

Désormais, le lien de transparence ne peut plus être rompu par l'insertion d'une telle entité : le fondateur est visé même lorsqu'il détient indirectement, via une chaîne de constructions intermédiaires, une participation dans une construction juridique. Cette extension s'accompagne d'une adaptation corrélative de la définition du fondateur, notamment pour les détenteurs de droits juridiques ou économiques indirects.

Ce mécanisme renforce considérablement la portée du régime Caïman, en ce qu'il oblige d'effectuer l'analyse au niveau de toutes les entités d'un groupe de société international.

b. Redéfinition et encadrement de l'exception de substance

La loi de 2023 a également procédé à une réécriture substantielle de l'exception dite de substance, destinée à exclure du champ de la taxe Caïman (taxation en transparence et taxation des distributions), les constructions juridiques exerçant une activité économique réelle.

Le législateur a entendu préciser cette notion en exigeant que l'activité consiste en l'offre de biens ou de services sur un marché déterminé, qu'elle soit substantielle et qu'elle repose sur une combinaison adéquate de personnel, d'actifs, d'équipements et de locaux. En outre, les activités relevant de la simple gestion d'un patrimoine privé ou familial ont été explicitement exclues de la notion d'activité économique.

Dans son arrêt du 18 septembre 2025, la Cour constitutionnelle a toutefois jugé que la limitation de l'activité économique à l'offre de biens ou de services sur un marché déterminé était incompatible avec les libertés européennes, en ce qu'elle instaurait une présomption excessive de montage artificiel. La Cour a rappelé que des activités telles que la gestion d'actifs peuvent, dans certaines circonstances, présenter une substance économique réelle. En revanche, elle a validé l'exclusion de la simple gestion d'un patrimoine privé, considérée comme relevant du seul exercice du droit de propriété.

c. Renforcement du régime applicable aux distributions et condition du « revenu ayant subi son régime »

La loi-programme du 22 décembre 2023 a renforcé le régime de taxation des distributions effectuées par des constructions juridiques, notamment par l'introduction de dispositions anti-abus visant à empêcher les distributions opportunistes après la perte de la qualification de construction juridique.

Par ailleurs, l'exonération des distributions correspondant à des revenus déjà taxés en transparence est désormais subordonnée à la condition que ces revenus aient effectivement subi leur régime fiscal belge, à l'exclusion des revenus qui auraient été exonérés en vertu du droit interne.

Cette modification, validée par la Cour constitutionnelle, vise à éviter que l'application de la taxe Caïman ne conduise à une situation fiscalement plus avantageuse que son absence.

Les conséquences de cette modification vont être largement annihilées par l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2026 d'une taxation sur les plus-values sur actions. En effet, ainsi, en principe, les revenus (dividendes, intérêts et dividendes) auront tous subi un impôt en transparence et pourront donc être immunisés lors de leur distribution.

En substance, ne seront seulement plus considérées comme « ayant subi son régime », les revenus exonérés par convention. Or, lorsque des revenus proviennent d'un Etat avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, la pertinence du régime caïman pose plus largement question notamment eu égard à la primauté des CPDI sur le droit national.

d. Introduction d'une exit tax spécifique à la taxe Caïman

Enfin, le législateur a introduit une exit tax applicable en cas de transfert du domicile fiscal du fondateur hors de Belgique ou, notamment, de transfert du siège ou des actifs d'une construction juridique dans un autre Etat. Cette taxe vise les « bénéfices non distribués » de la construction juridique.

La Cour constitutionnelle a validé le principe de cette exit tax, tout en en précisant la portée : la base imposable ne peut inclure les plus-values latentes, mais uniquement les réserves constituées à partir de revenus effectivement réalisés et non distribués, excédant les apports du fondateur.

La Cour a en outre censuré l'application de cette taxation à des revenus réalisés à une époque où le fondateur n'était pas encore résident belge, au nom du principe de territorialité et de sécurité juridique.

II. Un système efficace ?

Ce cadre normatif, tel qu'issu de la réforme de 2023 et du contrôle constitutionnel de 2025, constitue désormais le socle du régime de la taxe Caïman. Son application concrète soulève toujours de nombreuses difficultés.

C'est à l'aune de ce cadre que seront examinés, dans la suite de l'analyse, plusieurs cas pratiques représentatifs - détention indirecte via une holding belge, investissement dans un organisme de placement dédié étranger, et structuration patrimoniale au moyen d'une fondation ou d'un trust - afin de mettre en lumière les limites, incertitudes et effets potentiellement disproportionnés ou inadéquats du régime actuel.

Ceux-ci n'ont pas vocation à couvrir de manière exhaustive tous les problèmes juridiques et pratiques posés par la taxe caïman. Ils visent uniquement à aborder les difficultés qui sont, à notre sens, les plus prégnantes et qui méritent des correctifs immédiats.

1. Premier cas pratique : Détention indirecte via une holding belge soumise à l'impôt des sociétés

1.1. Présentation de la situation

Les membres d'une même famille, héritiers d'une longue tradition entrepreneuriale et industrielle, ont structuré la gestion de leur patrimoine au moyen d'une société holding de droit belge, constituée sous forme de société anonyme et pleinement soumise à l'impôt des sociétés en Belgique.

Cette holding est administrée conjointement par des administrateurs familiaux et des administrateurs professionnels. Elle poursuit une politique d'investissement diversifiée et active, tant sur le plan sectoriel (PME, start-up, immobilier) que géographique. Les investissements sont réalisés dans plusieurs États de l'Espace économique européen, mais également en dehors de celui-ci, notamment aux États-Unis et au Canada.

Les prises de participation s'opèrent selon différents schémas :

- investissements directs dans des sociétés opérationnelles, soumises à l'impôt sur les bénéfices dans leur État d'établissement ;
- investissements indirects via des sous-holdings étrangères, elles aussi normalement imposées dans leur juridiction de résidence ;
- investissements au travers de fonds de private equity gérés par des gestionnaires professionnels, fiscalement transparents ou non selon leur structuration.

Au total, la holding détient des participations directes ou indirectes dans environ cinquante entités, dont le sous-jacent est systématiquement opérationnel. Les flux financiers remontent principalement sous forme de dividendes vers la holding belge, où ils subissent leur traitement fiscal conformément au droit belge (application du régime RDT ou non). Les actionnaires personnes physiques, tous résidents belges, perçoivent à leur tour des dividendes soumis au précompte mobilier au taux de 30 %.

1.2. Qualification juridique au regard de la taxe Caïman 2.1

Une analyse préliminaire conduit rapidement à constater que la société holding belge ne constitue pas une construction juridique au sens de la taxe Caïman.

En revanche, depuis l'introduction de la notion de construction intermédiaire, cette holding belge est susceptible d'être qualifiée comme telle dans la chaîne de détention. En d'autres termes, le fait qu'une entité pleinement imposée s'intercale entre les actionnaires personnes physiques et des entités étrangères ne suffit plus, en soi, à exclure l'application potentielle du régime Caïman.

Il en résulte que l'analyse ne peut s'arrêter au niveau de la holding belge, mais doit être étendue à l'ensemble des filiales et sous-filiales, afin de déterminer si chacune d'elles qualifie, individuellement, soit de construction juridique, soit de construction intermédiaire.

1.3. Une obligation d'analyse exhaustive et techniquement lourde

Concrètement, le régime impose d'examiner, entité par entité, si chacune des sociétés du groupe est soumise, dans son État d'établissement, à un impôt « suffisant ».

Pour les entités établies dans l'Espace économique européen, il convient de vérifier si l'impôt effectivement supporté atteint au moins 1 % de la base imposable recalculée selon les règles belges ; pour les entités situées hors EEE, le seuil est fixé à 15 %.

Cette analyse suppose :

- l'accès aux comptes annuels de chaque entité ;

- la compréhension des règles comptables et fiscales applicables dans chaque juridiction concernée ;
- la reconstitution d'une base imposable « belge fictive » pour chacune des sociétés ;
- l'examen de régimes fiscaux étrangers parfois complexes, rédigés dans d'autres langues et reposant sur des concepts éloignés du droit fiscal belge.

Il s'agit là d'un travail considérable, mobilisant des dizaines et des dizaines d'heures, sans qu'aucun mécanisme de simplification ou exception ne soit prévu par la loi.

Cette situation apparaît d'autant plus problématique que, contrairement au régime des sociétés étrangères contrôlées (CFC), la taxe Caïman :

- ne prévoit aucun seuil minimal de contrôle ou de participation ;
- ne limite pas son champ aux revenus passifs ;
- ne comporte aucun filtre fondé sur la nature opérationnelle ou non des activités exercées par les entités concernées.

Ainsi, des sociétés pleinement opérationnelles sont soumises au même niveau d'examen qu'une entité purement patrimoniale ou artificielle.

1.4. Une charge administrative sans enjeu fiscal réel

L'absurdité du mécanisme apparaît avec d'autant plus d'acuité que, dans la situation décrite, toutes les entités concernées exercent une activité économique réelle. Elles disposent de personnel, d'actifs, de locaux et participent à des projets entrepreneuriaux concrets. À ce titre, elles bénéficieront, *in fine*, de l'exception de substance, telle qu'interprétée à la lumière de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 septembre 2025.

Cette exception fait obstacle :

- à la taxation en transparence dans le chef des fondateurs ;
- à l'application de l'exit tax.

Toutefois, et c'est là le cœur de la difficulté, l'exception de substance n'intervient qu'au stade de l'application du régime, et non au niveau de la qualification de construction juridique ou de construction intermédiaire. En conséquence, le travail de recalcul de la base imposable et d'analyse du taux effectif d'imposition doit être réalisé indépendamment de la réalité économique de l'entité concernée.

Le résultat est paradoxal : un effort administratif massif est exigé uniquement pour déterminer si une obligation déclarative existe, alors même que le régime est voué, dès l'origine, à ne produire aucune recette fiscale supplémentaire pour l'État belge.

Piste de réforme n°1 : recentrage du régime Caïman sur sa finalité initiale

Ce premier cas illustre la dérive structurelle du régime Caïman 2.1 : la volonté de couvrir exhaustivement les chaînes de détention aboutit à imposer une charge administrative disproportionnée à des structures qui exercent une activité économique réelle et qui sont déjà pleinement imposées dans leur État d'établissement.

En étendant son champ d'application au-delà des montages artificiels qu'il entend combattre, le régime en vient à appréhender indistinctement des structures d'investissement classiques, sans tenir compte ni de leur substance économique, ni de l'absence de tout risque d'érosion de la base imposable belge.

Cette dérive résulte principalement de l'introduction de la notion de construction intermédiaire par la

loi-programme du 22 décembre 2023. Cette notion a pour effet d'élargir excessivement le régime à des groupes de sociétés poursuivant une activité économique réelle, et dont le profil s'éloigne manifestement de la *ratio legis* de la taxe Caïman.

Une première voie de réforme consisterait dès lors à supprimer cette notion et à recentrer le régime sur les seules structures dépourvues de substance économique réelle.

Suivant la même logique, une réforme structurelle devrait consister à faire intervenir la condition de poursuite d'une activité économique réelle au stade de la définition même de la construction juridique, et non au seul niveau du traitement fiscal de celle-ci.

Aujourd'hui, l'exception de substance, telle que prévue à l'article 5/1, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 - et telle que partiellement rétablie à la suite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 18 septembre 2025 - ne joue qu'en aval, après que la qualification de construction juridique ou de construction intermédiaire a été retenue. Cette architecture impose, en amont, une analyse lourde et coûteuse de l'assujettissement théorique à un impôt équivalent, indépendamment de toute considération relative à la réalité économique de l'entité concernée.

Ce constat est d'autant plus pertinent que le droit de l'Union européenne met déjà à la disposition des États membres un instrument spécifique et harmonisé pour lutter contre le déplacement artificiel de bases imposables : le régime des sociétés étrangères contrôlées (CFC) issu de la directive ATAD et transposé en droit belge à l'article 185/2 du C.I.R. 1992.

Ce régime permet d'appréhender, au niveau de l'impôt des sociétés, les situations dans lesquelles des bénéfices sont artificiellement localisés dans des entités faiblement imposées, au moyen de critères ciblés tels que le contrôle, la nature essentiellement passive des revenus et l'absence de substance économique réelle.

Dans ce contexte, l'extension du régime Caïman à des chaînes de détention opérationnelles et substantielles apparaît redondante, et systématiquement excessive, dès lors que les mécanismes CFC permettent déjà de neutraliser efficacement, de manière proportionnée et conforme au droit de l'Union, les montages abusifs au niveau de l'impôt des sociétés.

Intégrer la notion d'activité économique réelle - telle qu'interprétée par la Cour constitutionnelle, en conformité avec le droit de l'Union européenne - au niveau même de la définition de la construction juridique permettrait :

- de filtrer en amont les entités poursuivant une activité économique substantielle ;
- de limiter le champ du régime aux montages purement artificiels et dépourvus de substance ;
- de réduire significativement la charge administrative pesant sur les contribuables et leurs conseils ;
- et de restaurer la proportionnalité du dispositif au regard de son objectif de lutte contre l'évasion fiscale.

Un tel recentrage contribuerait à aligner la taxe Caïman sur sa *ratio legis* originelle, tout en renforçant sa sécurité juridique et sa compatibilité avec les principes constitutionnels et les libertés fondamentales garanties par le droit de l'Union.

2. Deuxième cas pratique : les SICAV dédiées et la gestion d'un patrimoine privé

2.1. Objectif poursuivi par le législateur

Le législateur a clairement affiché sa volonté de lutter contre l'utilisation du régime fiscal de faveur applicable aux organismes de placement collectif à des fins d'holdings familiales, ayant pour seul objet la gestion d'un patrimoine privé.

Contrairement au premier cas pratique, il ne s'agit pas ici de structurer ou de développer une activité d'investissement, mais de placer un patrimoine privé au moyen d'un véhicule bénéficiant d'un régime dérogatoire de droit commun, réservé aux investissements collectifs. À cet égard, l'objectif poursuivi par le législateur apparaît légitime : éviter que des instruments conçus pour la gestion collective de l'épargne ne soient détournés à des fins purement patrimoniales.

Reste à déterminer si la taxe Caïman constitue un outil approprié et efficace pour atteindre cet objectif.

2.2. Illustration : investissement dans un compartiment dédié d'une SICAV luxembourgeoise

Prenons l'exemple de Jean, résident belge, disposant d'un patrimoine financier important, qu'il a investi dans un compartiment dédié d'une SICAV luxembourgeoise. Ce compartiment est conçu pour accueillir un nombre très limité d'investisseurs, voire un seul, et poursuit une stratégie d'investissement déterminée en fonction des besoins et souhaits de Jean.

Un tel compartiment est qualifié de construction juridique, en raison de son caractère dédié.

Cette qualification emporte, pour Jean, l'obligation :

- de déclarer annuellement l'existence de la construction juridique ;
- de déclarer les revenus réputés perçus en transparence, indépendamment de toute distribution effective.

2.3. Une transparence fiscale inopérante et sans effet budgétaire réel

Dans le cas des SICAV dédiées, l'application de la taxation en transparence se heurte à une difficulté structurelle : l'accès à l'information. Ces véhicules sont fréquemment organisés comme des fonds de fonds, investissant eux-mêmes dans d'autres entités, de sorte que l'investisseur final ne dispose généralement que d'une information agrégée, insuffisante pour déterminer avec précision :

- la nature des revenus sous-jacents (intérêts, dividendes, plus-values) ;
- leur montant exact sur une base annuelle ;
- leur qualification fiscale au regard du droit belge.

L'investisseur est ainsi placé dans l'obligation de satisfaire à des exigences déclaratives complexes sur la base d'informations qu'il ne maîtrise pas et qu'il ne peut obtenir qu'au prix de démarches lourdes et coûteuses, sans garantie de résultat.

Or, cette difficulté est parfaitement connue du législateur belge et a déjà fait l'objet d'un traitement spécifique dans un autre contexte, à savoir celui de l'article 19bis du C.I.R. 1992, applicable aux organismes de placement collectif investissant en créances. Ce régime instaure un mécanisme pragmatique de transparence partielle : lors du rachat de parts, la fraction de la plus-value correspondant aux investissements en créances est qualifiée d'intérêt et soumise au précompte mobilier de 30 %. En l'absence d'information suffisante permettant d'opérer cette ventilation, la totalité du rachat est taxable au taux de 30 %, assurant ainsi une perception effective de l'impôt. À partir de 2026, lorsque la ventilation est possible, la partie de la plus-value non visée par l'article 19bis sera imposable au taux de 10 %.

Dans cette configuration, l'introduction de la taxe Caïman n'aboutit pas à une imposition supplémentaire, mais à une simple anticipation de l'imposition par le biais de la transparence fiscale. En pratique :

- les dividendes perçus d'une SICAV distributive sont soumis au précompte mobilier de 30 % ;
- les rachats de parts donnent lieu à l'application du précompte mobilier en vertu de l'article 19bis, prélevé à la source lorsque l'intervention d'un intermédiaire financier belge est requise ;

- le solde des plus-values sur parts d'OPC demeure, à ce stade, exonéré en vertu de l'article 21, 2°, du C.I.R. 1992, auquel le régime de la taxe Caïman n'a pas dérogé - ce qui constitue, en réalité, l'unique avantage fiscal résiduel des OPC dédiés.

Il en résulte que la taxe Caïman se superpose à des mécanismes existants sans réellement modifier le niveau final de la charge fiscale supportée par l'investisseur : 30 % sur les revenus et plus-values visés par l'article 19bis, 30 % sur les distributions de dividendes le cas échéant, et, à partir de 2026, 10 % sur la partie de la plus-value non qualifiée d'intérêt.

2.4. Une charge administrative disproportionnée et un risque de double emploi

En revanche, la taxe Caïman impose à l'investisseur :

- de remplir sa déclaration fiscale sur la base d'informations parfois inaccessibles ou obtenues à grand coût ;
- de subir, le cas échéant, une retenue de précompte mobilier lors du rachat ou de la distribution qui s'ajoute aux revenus qu'il déclare en transparence ;
- puis d'introduire une réclamation ou une demande de restitution afin de récupérer un précompte indûment perçu, au motif que les revenus ont déjà été taxés en transparence.

Il en résulte une complexification extrême du traitement fiscal, tant pour le contribuable que pour l'administration, sans aucun gain budgétaire réel pour l'État belge.

Piste de réforme n°2 : comprendre que la taxe caïman n'est pas la réponse aux OPC dédiés

Ce deuxième cas pratique met en évidence que, s'agissant des SICAV dédiées utilisées à des fins d'holding familial, le problème identifié par le législateur est réel, mais que la réponse apportée par la taxe Caïman est inadaptée.

L'objectif poursuivi - à savoir neutraliser l'avantage fiscal résultant de l'utilisation d'organismes de placement collectif dans un contexte dépourvu de toute logique de gestion collective - ne peut être atteint efficacement par un mécanisme de transparence fiscale structurellement inapplicable et générateur de lourdes obligations déclaratives.

Si le législateur entend réellement rendre inopérant l'avantage fiscal lié au recours à des SICAV dédiées, l'intervention devrait être opérée au niveau du régime de droit commun applicable aux organismes de placement collectif, et plus particulièrement à l'article 21, 2°, du C.I.R. 1992.

La suppression ciblée de l'exonération des plus-values de rachat pour les OPC dédiés permettrait d'éviter toute superposition inutile de régimes fiscaux.

Une telle approche présenterait l'avantage de répondre de manière proportionnée et opérationnelle à l'objectif poursuivi, sans détourner la taxe Caïman de sa finalité initiale ni imposer une charge administrative excessive aux contribuables (et à l'administration fiscale).

3. Troisième cas pratique : bénéficiaire d'une fondation / d'un trust discrétionnaire et risque de double imposition

3.1. Présentation de la situation

Marie est résidente belge. Elle est désignée bénéficiaire d'une fondation de droit liechtensteinois, constituée par son grand-père dans les années 1990, dans un contexte patrimonial et successoral antérieur à l'introduction de la taxe Caïman.

La fondation est de nature discrétionnaire : Marie ne dispose d'aucun droit acquis à une distribution, ni d'aucun pouvoir juridique ou économique lui permettant d'exiger la liquidation de la fondation ou le versement de revenus. Un règlement bénéficiaire prévoit toutefois qu'elle peut recevoir des distributions si le conseil de fondation estime, en toute discrétion, que ses besoins le justifient (financement d'études, acquisition d'un logement, soutien financier général, etc.).

Le grand-père de Marie décède en 2025. À compter de ce décès, Marie est qualifiée de fondatrice au sens de la taxe Caïman, en sa qualité d'héritière du constituant, dans notre exemple.

3.2. Conséquences au regard de la taxe Caïman

À partir de cette date, Marie est tenue :

- de déclarer l'existence de la fondation ;
- de déclarer les revenus de la fondation en transparence, indépendamment de toute distribution effective.

Les distributions ultérieures qu'elle percevra seront, en principe, qualifiées de dividendes, pour autant qu'elles excèdent le capital initialement apporté à la fondation et qu'elles correspondent à des revenus n'ayant pas déjà subi l'imposition en transparence dans son chef ou celui de son grand-père.

Le régime Caïman aboutit ainsi à fiscaliser dans le chef de Marie un patrimoine et des revenus sur lesquels elle ne dispose d'aucun droit certain, ni d'aucune maîtrise, la fondation demeurant juridiquement autonome.

3.3. Superposition avec les droits de succession : la fiction de la stipulation pour autrui

À cette imposition en matière d'impôt sur les revenus s'ajoute une difficulté majeure liée aux droits de succession.

Selon une jurisprudence récente de la Cour d'appel de Gand, partiellement validée par la Cour de cassation, certaines distributions effectuées par une fondation ou un trust discrétionnaire peuvent être soumises aux droits de succession sur la base de la fiction légale de la stipulation pour autrui, lorsque les bénéficiaires sont désignés par le constituant et reçoivent des avantages patrimoniaux après son décès.

Dans une telle configuration, les distributions perçues par Marie pourraient donc :

- être imposées comme revenus mobiliers (dividendes) au titre de la taxe Caïman ;
- et, simultanément, être considérées comme des avantages successoraux imposables aux droits de succession.

3.4. Un objectif compréhensible, mais une absence de coordination des régimes

L'objectif poursuivi par le législateur peut, là encore, être compris : éviter qu'un patrimoine placé dans une entité non soumise à l'impôt échappe durablement à toute taxation, y compris lorsque le bénéficiaire n'a pas lui-même constitué la structure.

Toutefois, la situation de Marie met en lumière une absence totale de coordination entre les régimes fiscaux applicables.

L'application cumulative de ces deux régimes conduit à une double imposition difficilement justifiable, tant sur le plan économique que juridique.

Piste de réforme n°3 : clarifier la nature des distributions effectuées par des trusts et des fondations

Les situations impliquant des fondations et trusts discrétionnaires mettent en évidence les limites structurelles du régime Caïman lorsqu'il est appliqué à des institutions qui ont pour objet une planification patrimoniale et successorale.

L'assimilation automatique du bénéficiaire ou de l'héritier du constituant à un « fondateur », indépendamment de toute maîtrise réelle sur la structure, conduit à une taxation de revenus non perçus, à des obligations déclaratives inadaptées et à un risque élevé de double imposition avec les droits de succession.

Une réforme cohérente impliquerait de supprimer la figure du fondateur-héritier pour les fondations et trusts discrétionnaires, lorsque le bénéficiaire :

- n'a pas constitué la structure ;
- ne dispose d'aucun droit exigible à des distributions ;
- ne peut ni provoquer la liquidation ni orienter la gestion des actifs.

Dans ce type de configuration, la fiscalité pertinente n'est pas celle de l'impôt sur les revenus, mais celle des transmissions à titre gratuit.

Il conviendrait dès lors de :

- soumettre les distributions effectuées du vivant du constituant à la législation fiscale applicable aux donations ;
- soumettre les distributions intervenant après le décès du constituant aux droits de succession ;
- exclure corrélativement l'application de la taxe Caïman à ces distributions, afin d'éviter toute double imposition.

Ainsi du vivant du constituant, lui-même serait taxable en transparence sur les revenus de la fondation/du trust. Les distributions en faveur des bénéficiaires seraient elles qualifiées soit de donation, soit de legs.

Un tel mécanisme permettrait :

- de respecter la réalité économique et juridique des trusts et fondations discrétionnaires ;
- de cibler efficacement les transmissions patrimoniales ;
- de garantir une perception effective de l'impôt ;
- et de restaurer la cohérence entre l'impôt sur les revenus et les droits de succession.

Conclusion

Les propositions formulées dans la présente analyse visent à recentrer la taxe Caïman sur sa cible : les entités artificielles, dépourvues de substance économique réelle et utilisées principalement à des fins d'évitement fiscal.

Les trois cas pratiques examinés mettent en évidence une dérive progressive du régime, qui tend à appréhender indistinctement des entités pourtant très différentes par leur nature, leur finalité et leur ancrage économique. En cherchant à couvrir exhaustivement des situations hétérogènes, la taxe Caïman s'éloigne de sa *ratio legis* initiale et génère des effets collatéraux indésirables : complexité excessive, insécurité juridique, charges administratives disproportionnées et, dans certains cas, absence totale de rendement budgétaire.

S'agissant des structures d'investissement opérationnelles, l'introduction de la notion de construction intermédiaire conduit à soumettre à un examen approfondi des groupes déjà pleinement imposés et

économiquement substantiels, sans risque réel d'érosion de la base imposable belge. En matière de SICAV dédiées, le régime Caïman ne permet pas d'atteindre l'objectif poursuivi, mais complexifie inutilement le traitement fiscal des investisseurs. Enfin, appliquée aux fondations et trusts discrétionnaires, la logique de transparence fiscale atteint ses limites conceptuelles, en qualifiant de « revenus » ce qui n'en est pas et en créant des risques de double imposition avec les droits de succession.

Ces constats plaident pour une révision complète et cohérente du régime, fondée sur quelques principes structurants : limitation du champ d'application aux montages purement artificiels, intégration en amont de la substance économique dans la définition même de la construction juridique, suppression de la notion de construction intermédiaire, et meilleure articulation entre l'impôt sur les revenus et les droits de succession.

Une telle évolution permettrait de préserver l'efficacité de la taxe Caïman dans la lutte contre l'évasion fiscale, tout en rétablissant la proportionnalité du dispositif, sa lisibilité pour les contribuables et sa conformité aux principes constitutionnels et européens. Elle contribuerait, en définitive, à renforcer la crédibilité et la cohérence du système fiscal belge, sans en affaiblir les objectifs de justice fiscale.

Sabrina Scarnà & Pauline Maufort

Les transferts de biens au sein de l'Union européenne - Implications sur le plan de la TVA

1. Contexte

Dans un marché de plus en plus international et compte tenu de l'évolution du e-commerce, nombreuses sont les entreprises qui transfèrent des biens d'un État membre vers un autre État membre de l'Union et ce, dans le cadre de leur activité économique.

2. Notion du transfert et objectif poursuivi

Le transfert d'un bien de son entreprise, à partir de la Belgique à destination d'un autre État membre par l'assujetti ou pour son compte, est, en principe, assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux.

L'article 12bis, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA précise que :

« Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre. »

En son alinéa 2, le Code reprend des cas de « non-transferts » :

« Est considéré comme un transfert à destination d'un autre État membre, toute expédition ou transport d'un bien meuble corporel effectué par l'assujetti ou pour son compte, en dehors de la Belgique mais dans la Communauté, pour les besoins de son entreprise autres que les besoins de l'une des opérations suivantes :

1° la livraison de ce bien par l'assujetti à l'intérieur de l'État membre où est effectué l'installation ou le montage dans les conditions prévues à l'article 14, § 3, ou à l'intérieur de l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport dans les conditions prévues à l'article 15, §§ 1^{er}, 2 ou 2bis ;

2° la livraison de ce bien effectuée par l'assujetti dans les conditions prévues à l'article 14, § 4 ;

3° la livraison de ce bien effectuée par l'assujetti à l'intérieur du pays dans les conditions prévues aux articles 39, § 1^{er}, 39bis et 42, §§ 1^{er}, 2 et 3 ;

4° la prestation d'un service effectué pour l'assujetti et ayant pour objet des expertises ou des travaux portant sur ce bien, matériellement exécutés sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport du bien, pour autant que le bien, après expertise ou travaux, soit réexpédié à destination de cet assujetti en Belgique d'où il avait été initialement expédié ou transporté ;

5° l'utilisation temporaire de ce bien, sur le territoire de l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport du bien, pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti établi en Belgique ;

6° l'utilisation temporaire de ce bien, pour une période qui ne peut excéder 24 mois, sur le territoire d'un autre État membre à l'intérieur duquel l'importation du même bien en provenance d'un pays tiers, en vue d'une utilisation temporaire, bénéficierait du régime de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ;

7° la livraison de gaz via un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou tout réseau connecté à un tel système, la livraison d'électricité ou la livraison de chaleur ou de froid via les réseaux de chauffage ou de refroidissement, dans les conditions prévues à l'article 14bis.

Toutefois, lorsqu'une des conditions auxquelles est subordonné le bénéfice des dispositions de l'alinéa 2 cesse d'être remplie, le bien est considéré comme étant transféré à destination d'un autre État membre. Dans ce cas, le transfert est effectué au moment où la condition cesse d'être remplie. »

L'entreprise belge qui transporte de la Belgique à destination d'un autre État membre un bien meuble corporel, pour les besoins de son activité économique **réalisera une livraison de biens intracommunautaire assimilée et taxable**, à l'exclusion des opérations visées précisément par la législation TVA. Cette opération donne également lieu à une affectation taxable dans l'État membre d'arrivée, assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens.

Par ailleurs, l'entreprise qui fera expédier ou transporter des biens à partir d'un autre État membre à destination de la Belgique pour les besoins de son activité économique est, en principe, réputée réaliser une acquisition intracommunautaire de biens taxable en Belgique.

Bien qu'il n'y ait aucune opération commerciale au moment du déplacement des biens, ces dispositions visent les entreprises qui déplacent des biens à partir d'un État membre à destination d'un autre. Ce sera le cas par exemple, d'une entreprise qui dispose de différents stocks de distribution dans différents États membres et qui réalise des mouvements de biens entre ces différents stocks. Ceci arrive fréquemment dans le cadre du « e-commerce » où l'on constate que les entreprises déplacent des stocks au sein de l'Union européenne pour livrer plus rapidement leurs clients.

Quel est l'objectif du législateur européen derrière cette disposition ?

Le but est de tracer le suivi fiscal des mouvements des biens de manière à connaître l'État membre dans lequel se trouvent les biens et, *in fine*, de pouvoir déterminer le lieu de taxation des livraisons subséquentes. Autant l'arrivée de biens sur le territoire d'un État membre que les éventuelles livraisons de biens seront, en principe, taxables dans cet État membre d'arrivée.

Il est à noter que chaque État membre applique souverainement le régime des transferts et des « non-transferts » visés à l'alinéa 2 de l'article 12bis du CTVA et des affectations des biens assimilées ou non à une acquisition intracommunautaire à titre onéreux. Quelle est la portée juridique de cette disposition ?

Chaque État membre est souverain pour déterminer si l'entreprise réalise ou non une opération taxable assimilée sur son territoire. À titre d'exemple, lorsqu'un assujetti belge expédie des biens à partir de la Belgique à destination d'un stock de distribution dans un autre État membre, l'État membre d'arrivée est libre de déterminer si l'acquisition est taxable ou non même si la Belgique considère qu'il s'agit d'une livraison de biens assimilée. Dans le sens inverse, lorsqu'un assujetti expédie des biens à partir d'un autre État membre vers la Belgique, la Belgique n'est pas non plus liée par la qualification donnée à cet envoi dans l'État membre de départ et peut considérer que l'opération n'est pas soumise à la TVA par exemple.

3. Les critères constitutifs du transfert

L'assujetti qui exerce une activité économique est visé par cette disposition lorsqu'il réalise des transferts de biens au sein de l'Union européenne. Il peut s'agir d'une personne physique comme d'une personne morale ou encore d'un membre d'une unité TVA.

L'assujetti peut ainsi être amené à transférer des biens d'un stock d'un État membre vers un autre stock situé sur le territoire d'un autre État membre auprès d'un logisticien, d'une succursale, d'une filiale ; ou encore transférer des biens de son atelier pour les exposer lors d'une exposition et les vendre ensuite localement.

Les biens meubles corporels sont susceptibles de faire l'objet de transferts d'un État membre vers un autre. Il s'agit essentiellement des biens qui font partie des stocks de l'assujetti mais il peut aussi s'agir d'un bien d'investissement qui est transporté à l'étranger, mais toujours dans l'Union européenne.

Les biens visés restent la propriété de l'assujetti et au moment du transport ou de l'expédition, il n'y a aucun transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire, en d'autres termes, il n'y a aucune vente au moment de l'envoi des biens vers un autre État membre.

Les biens ainsi transférés par l'assujetti ou pour son compte, d'un État membre à un autre, **sont effectués dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti**, plus généralement pour les besoins de son activité économique.

Les biens peuvent être transférés en vue d'être déposés dans un stock dans un autre État membre, exposés dans une foire ou une exposition et de faire l'objet d'une livraison subséquente. Pour ce qui est des biens d'investissement, ils peuvent être déplacés pour être affectés à l'exploitation par exemple, d'une activité de l'assujetti auprès d'une succursale, par conséquent, toujours dans le cadre de son activité économique.

Ne sont pas visés les mouvements de biens que l'on qualifie de « non-transferts » dans les situations reprises à l'article 12bis, alinéa 2, 1° à 7°, du Code de la TVA.

4. Stocks en dépôt

La législation TVA prévoit aussi que lorsqu'un assujetti met en place un stock en dépôt dans l'État membre de son futur client, il est possible de bénéficier de règles de simplification de manière à éviter une identification à la TVA pour le fournisseur dans cet État membre. Dans ce cas, toute une série de conditions doivent être respectées et le transfert de biens ne trouve pas à s'appliquer.

Dans ce cas, l'assujetti devra également tenir le registre des « non-transferts ».

5. Transfert taxable ... mais exonéré si

La qualité de l'assujetti qui effectue le transfert des biens est déterminante pour savoir si le transfert de biens au sens de l'article 12bis, alinéa 1^{er}, du Code de la TVA est ou non exempté de la TVA sur la base de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 4°, du même Code.

L'article 39bis, alinéa 1^{er}, 4°, exonère de TVA le transfert de biens lorsque l'assujetti dans l'État membre de départ est par exemple **un assujetti tenu au dépôt de déclarations périodiques** ou un assujetti soumis au régime spécial agricole visé à l'article 57 du Code de la TVA.

Dans ce cas, l'assujetti doit soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens et par conséquent, devra disposer d'un numéro de TVA valable pour y déclarer ses acquisitions intracommunautaires de biens. Sans ce numéro de TVA dans l'État membre de destination, le transfert ne peut être exonéré de TVA.

Par ailleurs, il faut apporter une attention toute particulière à certains transferts réalisés par des assujettis-revendeurs qui appliquent le régime de la marge, par des assujettis exonérés par l'article 44 du Code ou encore par un assujetti soumis au régime de la franchise.

L'entreprise doit aussi conserver impérativement **toute preuve de transport ou d'expédition vers un autre État membre pour justifier l'exemption de TVA**. Les documents usuels de transport ou tout autre document de preuve, comme le document de destination, par exemple, peut être présenté en cas de contrôle TVA. Sans preuve de transport, l'exemption peut être refusée.

6. Quand déclarer le transfert de biens ?

Rappelons que le transfert de biens est taxable dans l'État membre où commence l'expédition ou le transport des biens, c'est-à-dire la Belgique si les biens quittent le lieu de stockage ou l'entrepôt situé en Belgique.

Compte tenu que le transfert de biens est assimilé à une livraison intracommunautaire, **le fait générateur de la taxe intervient au moment de l'arrivée du transport** des biens sur le territoire d'un autre État membre. Le fait générateur de la taxe a lieu au moment où le transfert a lieu.

Aussi, pour les transferts de biens qui ont lieu de manière continue pendant une période de plus d'un mois calendrier, le transfert est réputé avoir lieu à la fin de chaque mois calendrier jusqu'à la fin du transfert (par exemple, le transfert de matières premières liquides par un pipeline d'un établissement de l'assujetti en Belgique vers un établissement dans un autre État membre ou un lieu de stockage chez un logisticien).

L'assujetti établira une facture hors taxe sur la base de l'article 39bis, alinéa 1^{er}, 4^o, du Code de la TVA lorsque toutes les conditions d'exemption pour cause de livraison intracommunautaire sont réunies, et ce, au plus tard, le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le transfert (fait générateur, art. 17, § 2, du Code de la TVA). Cette facture est en quelque sorte une auto-facturation car l'entreprise établira une facture à elle-même de son numéro de TVA belge à son numéro de TVA de l'État membre de destination.

Corollairement, l'assujetti déclarera une acquisition intracommunautaire de biens dans la déclaration à la TVA qu'il devra déposer dans l'État membre de destination. Aussi, les ventes subséquentes sont à déclarer dans la déclaration à la TVA dans l'État membre de destination. Il conviendra d'analyser le traitement de TVA des livraisons de biens subséquentes.

Généralement, le montant à reprendre sur « la facture de transfert » est constitué par le prix d'achat, par le prix de revient déterminés au moment où s'effectuent les transferts (notion de base d'imposition, art. 33bis et 33, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA).

7. Les non-transferts et registre ?

En ce qui concerne le non-transfert, le point 2 ci-avant reprend les situations où l'assujetti n'a finalement pas l'intention de revendre les biens ainsi transférés dans l'État membre de destination. Il y a dans ce cas un « aller-retour » des biens qui reviennent dans l'État membre de départ.

Dans ce cas, l'assujetti ne sera pas réputé réaliser un transfert de bien mais plutôt **un « non-transfert », et partant, une opération non taxable**.

En revanche, l'assujetti devra tenir **un registre pour y consigner les envois et retours des biens**, pour les besoins de son entreprise, à destination d'un autre État membre de la Communauté. L'objectif de ce registre est de suivre également les mouvements de biens appartenant à l'assujetti, personne morale ou personne physique. Cette obligation est reprise à l'article 23 de l'Arrêté Royal n° 1.

À titre d'exemple, l'utilisation temporaire de biens pour une période qui ne peut excéder 24 mois, sur le territoire d'un autre État membre, qui vont être exposés lors d'une exposition, devra être reprise dans le registre et ensuite apurée, lors du retour des biens.

En revanche, si les biens transférés temporairement, font finalement l'objet d'une vente, dans ce cas, le « non-transfert » devient un transfert de biens avec obligation d'identification à la TVA dans cet État membre. L'assujetti devra respecter toutes les obligations et formalités qui découlent de cette opération dans l'État membre concerné.

Conclusion

En guise de conclusion, l'assujetti qui transfère des biens dans le cadre de son activité économique vers un autre État membre dans le but de les revendre localement, devra s'identifier à la TVA dans ce pays. Toutefois, dans le cas d'un « non-transfert », il pourra éviter une identification à la TVA dans l'État membre de destination mais aura l'obligation de tenir un registre pour les opérations visées.

Katia Delfin Diaz

Coup de (mauvaise) humeur - l'incertitude en TVA immobilière - Ceci n'est pas une fiction mais une fric-tion ...

L'objectif de la présente contribution n'est pas d'apporter une réponse scientifique à une problématique donnée (qui pourtant peut coûter cher ...), mais seulement d'exprimer un coup de (mauvaise) humeur par rapport à une situation qui existe depuis déjà un certain temps et est appelée à perdurer.

Ceci n'est pas une fiction. C'est une « fric »tion.

Votre client vous annonce son intention d'acquérir un bien immobilier qu'il compte rénover sans encore trop savoir ce qu'il en fera par la suite.

FUYEZ CE CLIENT ... BARREZ-VOUS ... !!!!!

Voici différentes questions que vous devrez vous poser ... sachant que les différentes réponses possibles engendreront en fin de journée autant de situations diverses matinales d'insécurité juridique et donc financière ... Et au final ... qui est responsable d'éventuels dérapages financiers ... l'expert-comptable ? l'avocat (non... pas lui...) ? Le maître d'ouvrage ? L'entrepreneur ? L'administration ? L'architecte ? Le juge ? Et pourquoi pas au final le législateur dont l'inaction mène à une forme incontestable d'insécurité juridique or ... la sécurité juridique et la bonne administration sont des principes fondamentaux en matière de TVA ? Où est la possibilité pour le maître d'ouvrage de connaître le caractère prévisionnel de son projet ?

Extraits de l'entretien avec votre client :

Ainsi, faut-il considérer le projet comme une rénovation (le cas échéant à 6 %) ou comme une reconstruction (en principe à 21 %) ? Quand fait-on face à une rénovation ? Quand fait-on face à une reconstruction ? Pas de critère légal. Veuillez appliquer des critères administratifs relativement peu clairs, mais surtout changeants : on est face à un mur (porteur ?) !

Ahhh mais attention ... Un agrandissement est-il prévu ou pas ... ? Et les anciens murs porteurs, M'sieurs, dames ... les anciens murs porteurs restent-ils majoritaires ou pas ... ohhh vous avez injecté un produit pour renforcer votre ancien mur ... Et bien il n'est plus ancien ! Il est nouveau ! C'est l'effet « botox » ... Oups ... mais votre maison est une deux façades et vous vous interrogez si les murs porteurs anciens

sont majoritaires ... Et bien magie magie ... les murs mitoyens ne doivent pas être pris en compte ... C'est nouveau ... ça vient de sortir ... on ne tient plus compte des murs mitoyens ... C'est vrai ... il faut tout faire pour taxer à 21 % de TVA ... La B57 veille ... Ahhh nooonnnn ... il y a un agrandissement dans votre maison à 1 étage (RDC + 1 étage de surface identique) ? on a rajouté 15 m² de cuisine au RDC ... Problème ... est-on en présence d'une unité autonome alors ... ? et les surfaces anciennes restent-elles majoritaires pour bénéficier d'une TVA à 6 % ? Mais savez-vous comment nous allons calculer les surfaces anciennes pour déterminer si l'agrandissement peut bénéficier du taux réduit ? Magie magie encore ... pour savoir si la surface nouvelle de l'agrandissement peut bénéficier du taux réduit ... et bien nous allons analyser l'ensemble du projet (et donc pas seulement l'agrandissement) auquel nous allons appliquer un même taux ... et là les mauvaises surprises peuvent rapidement s'accumuler ... L'architecte vous a conseillé de changer la dalle à l'étage ... Et vous l'avez remplacée (la dalle, pas l'architecte) à l'étage ... oui je sais pas « créé », juste « remplacé » et bien mauvaise idée, c'est une nouvelle surface ... et donc votre projet peut basculer pour le tout vers le 21 % puisque les « nouvelles » surfaces (l'étage et la nouvelle cuisine du RDC) sont majoritaires ...

Comment ? Vous me dites que vous avez effectué des travaux vous-même ? Dites 19... (par ailleurs 19x3 = 57 ...) et oui ... vous connaissez l'article 19 du Code TVA ? Parce que certains vont vous réclamer la TVA sur la valeur de votre main d'œuvre ... ne vous inquiétez pas ... l'administration peut vous donner un coup de ... main (taxable ?) pour calculer la valeur de votre main d'œuvre ... faites plutôt appel à un ami ... C'est votre dernier mot ???

Ahh donc ce n'est pas une rénovation ... ahh bon ... pourtant vraiment, je croyais que Ahh oki ... bon ... mais le régime destruction/reconstruction à 6 % TVA... il est peut-être applicable ? On y va ? ... Bon, je m'y perds un peu ... faut dire qu'entre avril 2024 et juillet 2025, en 16 mois, on a publié 8 circulaires différentes sur le sujet, avec des positions qui ont varié au fil du temps du tout au tout, et on a modifié la loi quelque fois aussi ... mais bon, nul n'est censé ignorer la loi même insensée ... Donc ... on peut en bénéficier au final ou pas de ce régime à 6 % ? Non ? euhhh pourquoi ? Ahh ! J'aurais dû déposer le formulaire avant le début des travaux ... lequel ? ouch ... un 111/1... ou un 111/5 ahh mais celui-là seulement à partir du 1^{er} juin 2024 ... oui mais ce formulaire n'existait pas au 1^{er} juin 2024 ... il est arrivé bien plus tard ... Et *quid* de l'autre, on pouvait le déposer avant ? ... oui, mais à ce moment-là je pensais qu'il s'agissait d'une rénovation ... et donc je n'ai pas pensé à l'introduire, mais je peux le faire maintenant puisque je suis dans les conditions ... ahh ... C'est une condition de fond ... ahh et pas de simple forme ? Pourtant au fond, il faut être en condition pour garder la forme ... Non... je rigole ... Donc ... ? C'est trop tard ... C'est dommage ... Oui ... c'est bête ... C'est quand même 15 % en plus ... Comment ? Ahh oui ... il y a des amendes en plus ... Ahh pourquoi pas ... et ... ???? et aussi des intérêts ... pourquoi pas ... tant qu'on y est ... c'est pas tous les jours Noël ... !

Je suis en train de continuer à écrire cette contribution ... et tout d'un coup ... je me demande ... êtes-vous encore avec moi ... non non ... mais à un moment, j'ai cru que j'allais vous perdre ... ça peut sembler fou ... mais c'est vrai ... je l'ai cru ... et ce serait dommage ... car il y a encore tant de choses à voir ...

Donc, revenons à notre immeuble ... vous comptez en faire quoi ? ahh le louer ... avec ou sans TVA ? Non ce n'est pas que vous pouvez choisir, mais il y a des situations avec TVA et des situations sans TVA ... Mais c'est important, hein ... Car si vous louez avec TVA, vous devrez faire les travaux à 21 % et si vous louez sans TVA, ça peut être à 6 % ... Comment ? vous ne savez pas encore très bien ... ça ... ça, c'est embêtant ... Faudrait quand même savoir ... mais si vous louez avec TVA, par exemple comme bureau, c'est 21 % mais en option et seulement si l'immeuble date *grosso modo* de fin 2018 ... Comment ? et si c'est en airbnb taxé, alors c'est 21 % de TVA pour les travaux ... oui ... comme pour les bureaux de 2018 ... car vous allez soumettre le bien à TVA ... Comment à 21 % la location ? Non non enfin ... le airbnb c'est à 6 % la location si c'est soumis ... Quoi ? Ben oui ... c'est pas la même chose que pour les bureaux ... Je n'ai jamais dit ça moi que c'était la même chose que pour les bureaux ... mais attention car si vous louez avec TVA, l'entrepreneur ne peut pas vous facturer avec 21 % ... mais non, je ne viens pas de dire qu'il devait vous facturer 21 % de TVA sur les travaux ... J'ai dit que les

travaux étaient soumis à 21 % de TVA ... Quoi ? c'est pas du tout la même chose ... Étrange, vous avez dit c'est bizarre ... mais non ... c'est le bazarre ... l'entrepreneur ne doit pas facturer les travaux à 21 % car c'est l'auto-liquidation qui s'applique ... Vous ne saisissez pas ??? Ne vous inquiétez pas, le fisc finira par le faire pour vous ... vous saisissez ... Je blagggguuuuuuuuu ...

Bon ... revenons à nos moutons ... vous me dites que vous en avez assez et que vous voulez tout vendre ... Mais pas si vite ... votre immeuble rénové, il est neuf ? Comment ça il faut regarder la règle des 50% ? Mais pas du tout ... Pas du tout ... Vous n'y êtes pas ... Ce n'est pas la règle des 50%, mais celle des 60%, sauf si on a atteint la structure essentielle. Dans ce cas, on se fout de la valeur des travaux ... Mais non ... 2018 n'a rien à voir là-dedans ... 2018 c'était pour la location optionnelle soumise à TVA ... rien à voir ... ici on parle de vente optionnelle soumise à TVA ... enfin si l'immeuble est neuf ... Mais bon ... Donc neuf ou pas ??? Et puis ... au fond ... (pas comme une condition de fond ...), je ne vous ai pas demandé ... Vous êtes promoteur immobilier ou pas... ? Oui ... parce que ça change ... non non la loi ne dit rien quant à la question de savoir qui doit être considéré comme promoteur immobilier ... Et ça dépend de quoi du coup ... ? Ben de vous ... Enfin surtout aussi de l'idée que se fera l'administration de la notion de promoteur immobilier ... Mais si vous êtes promoteur immobilier et que l'immeuble est neuf, vous devrez vendre sous le régime TVA ... maintenant il semble que le critère des 60 % semble être optionnel ... enfin ... je dis ça ... je ne dis rien ...

Soyez poli ... Je ne fais que vous expliquer les règles de la manière la plus constructive (à 6% ???) possible ... Ce n'est pas de ma faute si vous n'y comprenez rien à la fin ... L'État fait tout ce qu'il peut pour favoriser la simplification administrative et puis vous râlez ...

Comment ??? Ahhh vous vous êtes décidé ... vous voulez vendre ... Avec TVA ... okééééé ...

Dites ... j'y pense ... pour la facture ... vous avez Peppol ???

À toutes celles et tous ceux qui sont arrivés à la fin de cette contribution sérieuse sans vouloir l'être (ça y est ... on est reparti ...), nous vous souhaitons de belles et heureuses fêtes de fin d'année et une merveilleuse année 2026. Et félicitation à la L.F.B. et à son créateur. Merci Roland pour toute ton énergie sans faille et ta passion.

Laurent Tainmont

Le nouveau régime TVA applicable à la vente de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité

Le Parlement a voté ce 18 décembre 2025 une loi modifiant partiellement le régime de la marge bénéficiaire applicable à la livraison d'objets d'art, de collection et d'antiquité.

Le nouveau texte retranscrit les termes de la directive européenne (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 avec quelque peu de retard car les nouvelles dispositions auraient dû être d'application au 1^{er} janvier 2025. Mais le projet a provoqué des débats, notamment quant au taux de TVA applicable sur les ventes de ces biens qui ne pourront plus bénéficier du régime de la marge. Le taux finalement retenu est le taux réduit de 6 %. L'entrée en vigueur devrait être rapide car le projet de loi prévoit une entrée en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

Tentatives d'éclaircissement avant la probable publication d'une circulaire administrative devant préciser l'un ou l'autre point (notamment sort du stock existant et possibilité de déduction TVA sur les achats anciens).

I. Présentation des régimes TVA applicables à ce jour (avant entrée en vigueur de la nouvelle loi du 18 décembre 2025) :

Rappelons qu'avant l'application du système actuel de la marge, soit avant 1995, le régime TVA prévoyait l'application d'un taux de TVA de 6 % sur l'entièreté du prix de revente, avec comme corollaire un droit à déduction de la TVA éventuellement payée en amont par le marchand (assujetti revendeur).

Le champ d'application du régime actuel de la marge (art. 58, § 4 Code TVA et AR n°20, tableau A, rubrique XXI concernant l'application du taux réduit de 6 % pour les objets d'art, de collection et d'antiquités applicable depuis le 1^{er} janvier 1995) peut être présenté succinctement comme suit :

- En premier lieu, le régime de la marge bénéficiaire s'applique à la vente de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquités que si l'assujetti revendeur les a achetés dans l'Union européenne auprès d' :
 - un particulier (non assujetti) ;
 - un autre assujetti ayant utilisé ces biens pour exercer une activité exonérée et n'a jamais pu à ce titre déduire la TVA ;
 - un assujetti franchisé visé par l'article 56, § 2, du Code de la TVA ;
 - un autre assujetti-revendeur, si l'achat lui-même a été effectué dans le cadre du régime de la marge.

Cette première application vise en réalité des opérations dans lesquelles la personne qui a vendu les biens à l'assujetti-revendeur n'a pas elle-même récupéré la TVA et/ou ne devrait pas facturer la TVA sur le prix de vente.

- En second lieu, le régime de la marge peut s'appliquer de manière extensive et optionnelle à une série d'opérations limitées qui ne sont en principe pas visées par le régime de la marge. Les cas suivants sont visés :
 - les œuvres d'art, les objets de collection et les antiquités importés par le revendeur lui-même, avec application du taux réduit de 6 % ;
 - les œuvres d'art cédées au revendeur par leur auteur ou ayants droits établis en Belgique ou dans un autre État membre de l'UE au taux de 6 % ;
 - les œuvres d'art livrées au revendeur par un assujetti (autre qu'un assujetti-revendeur) établi en Belgique ou dans un autre État membre de l'Union européenne, à condition que l'opération soit soumise au taux réduit de TVA de 6 %. Il s'agit dès lors des livraisons effectuées à titre accessoire par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque les biens ont été importés par cet assujetti lui-même ou lui ont été livrés par l'auteur (ou ses ayants droit) ou lorsqu'ils ont ouvert, à son profit, le droit à la déduction intégrale de la TVA.

Notons que si l'assujetti-revendeur n'utilise pas l'option décrite plus haut, la TVA s'applique au taux normal, avec toutefois dans cette hypothèse un droit à déduction de la TVA payée en amont.

Dans ces hypothèses, l'assujetti-revendeur ne calcule pas la TVA sur son prix global de vente, mais il ne sera redevable de la TVA que sur la marge bénéficiaire réalisée.

En conséquence, cet assujetti-revendeur ne sera pas autorisé à déduire la TVA éventuellement payée en amont.

II. Présentation du nouveau régime TVA de vente de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité

Suite au vote de la loi du 18 décembre 2025, l'application du régime de la marge bénéficiaire devra être limitée.

Le texte de loi voté qui retranscrit la Directive 2022/542 et modifie notre article 58, § 4, 4°, du Code TVA, prévoit que :

« 4° Sous réserve qu'aucun taux réduit n'ait été appliqué aux objets d'art, de collection ou d'antiquité concernés, livrés à un assujetti-revendeur ou importés par celui-ci, les assujettis-revendeurs peuvent opter pour l'application du régime particulier pour les livraisons :

- a) d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qu'ils ont eux-mêmes importés ;*
- b) d'objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit ;*
- c) d'objets d'art qui leur ont été livrés par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur. »*

Il en découle notamment qu'il ne sera plus permis de revendre des œuvres d'art, des objets de collection et des antiquités sous le régime de la marge bénéficiaire de la TVA lorsque les assujettis-revendeurs ont eux-mêmes importé ou acheté (localement en Belgique aux auteurs ou à leurs ayants droits ou en intracommunautaire) ces biens avec application du taux réduit de TVA de 6 %.

Pour ces opérations qui ne pourront plus se voir appliquer le régime de la marge à 21 %, le taux de TVA de 6 % s'appliquera sur l'entièreté du prix de vente (modification de la rubrique XXI du tableau A de l'annexe de l'A.R. n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA).

III. Conséquences pour le secteur du nouveau régime TVA lié à la revente

Deux secteurs d'activités sont donc particulièrement visés (outre l'hypothèse de l'achat à un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur) :

- la situation de l'assujetti-revendeur qui précédemment à la revente a importé le bien avec application d'une TVA au taux réduit de 6 % ;
- la situation de l'assujetti-revendeur qui a précédemment à la revente acquis le bien de son auteur ou de ses ayants droits (« marché premier »).

Ces deux secteurs verront la fin du régime de la marge bénéficiaire au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Cette suppression résulte de la transcription de la directive européenne.

Une TVA devra dès lors être calculée sur le prix global de revente par l'assujetti-revendeur.

Mais il convenait de fixer le taux de TVA applicable à ces opérations. La directive autorise les Etats membres à appliquer un taux réduit de TVA s'ils le souhaitent. Le premier projet de loi de l'ancien ministre des Finances Van Peteghem prévoyait l'application du taux normal de 21 %. Le secteur serait ainsi passé au niveau de la vente d'une TVA à 21 % sur la marge bénéficiaire à une TVA de 21 % sur le prix global du bien revendu. Par rapport à l'ancien régime d'avant 1995, on passerait d'une TVA sur le prix global de 6 % à une TVA de 21 % !

Le secteur souhaitait simplement que le régime TVA applicable avant l'instauration du régime de la marge en 1995 soit à nouveau en vigueur pour ces opérations, à savoir l'application d'une TVA au taux réduit à 6 % sur le prix global.

Par ailleurs, le secteur indiquait que les pays limitrophes ayant déjà légiféré définitivement en la matière prévoyaient un taux réduit de TVA dans ces situations (5,5 % en France, 5 % en Italie, 7 % au Luxembourg et 8 % en Allemagne).

Précisons enfin que le marché de l'art est très actif en Belgique puisque notre petit pays se classe à un très remarquable 12^{ème} rang mondial en chiffres d'affaires absolus. De nombreuses et prestigieuses foires internationales (entraînant des ventes avec application de la TVA belge) s'y déroulent, comme par exemple la BRAFA. Enfin, le secteur fait également vivre de très nombreux prestataires (restauration, hôtels/restaurants, transporteurs, assurances, etc.). Il convenait donc d'éviter une fuite des ventes vers les pays limitrophes avec toutes les pertes fiscales directes et indirectes qui en découleraient pour l'Etat. Enfin, il fallait également protéger le marché premier et nos artistes belges.

Toutes ces différentes raisons ont été entendues par l'actuel ministre des Finances, Jan Jambon, et par les parlementaires qui ont voté ce 18 décembre 2025 la modification de l'A.R. n°20 pour y intégrer le taux réduit de 6 % pour ces types d'opérations (modification de la rubrique XXI du tableau A de l'annexe de l'A.R. n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA).

IV. Tout n'est pas encore éclairci

Tout n'est pas encore éclairci pour autant.

Il reste ainsi par exemple à préciser le sort du stock existant (régime applicable avec effet immédiat sur le stock existant ou application du futur ancien régime sur celui-ci ?) et les modalités de déductibilité de la TVA payée dans le passé sur les biens qui feraient l'objet d'une vente sous le nouveau régime de TVA applicable sur la globalité du prix de vente. Une circulaire prochaine semble être annoncée par le ministre (en réponse à une interpellation parlementaire de M. Van der Docket, Rapport au Roi du 11 décembre 2025, DOC 56 1077/002, p. 9).

S'agissant du traitement TVA des opérations d'achat (avec application d'une TVA à 6 %) avant l'entrée en vigueur du nouveau régime, qu'en est-il du régime applicable lors de la revente ? En d'autres termes, va-t-on prévoir une période transitoire ?

Cette situation s'était déjà posée en 1995 lors du passage d'un régime de taxation à la TVA (à 6 %) sur le prix global vers un régime de taxation sur la marge bénéficiaire (à 21 %).

Il avait alors été prévu, au travers de la circulaire administrative 1/1995 du 2 janvier 1995, un régime transitoire pour les biens en stock au 1^{er} janvier 1995 (points 148 et suivants de la circulaire) selon lequel si le bien revendu avait été acquis avant le 1^{er} janvier 1995, il se voyait appliqué à la revente après le 1/1/1995 le traitement TVA d'avant 1995.

Il nous revient que l'intention de l'administration centrale serait de ne pas reconduire un tel régime transitoire. Le nouveau régime serait dès lors immédiatement applicable.

Quid également de l'exercice du droit à déduction de la TVA liée à l'achat du bien il y a plus de 3 ans si ce dernier est revendu sous le nouveau régime avec obligatoirement application d'une TVA sur le prix global ?

À ce titre, dans le Rapport au Roi du 11 décembre 2025 (DOC 56 1077/002, p. 9), en réponse à une question de M. Van der Donckt, le ministre Jan Jambon a indiqué ce qui suit :

« La TVA payée sur le stock existant sera effectivement déductible dans les cas où le régime de la marge bénéficiaire disparaît et où la vente doit désormais être soumise au régime normal de TVA.

Ce droit à déduction s'appliquera en principe selon les règles habituelles, à savoir jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle où la TVA est devenue exigible.

Compte tenu des défis budgétaires actuels, d'une part, et du retard dans la transposition de la directive, d'autre part, le ministre indique que son administration accordera, à titre de tolérance, que la TVA devenue exigible en 2022 puisse encore être déduite en 2026.

Cette tolérance sera précisée dans une circulaire publiée immédiatement après la publication de la loi au Moniteur belge.

À titre d'exemple, l'orateur explique que les biens acquis avant 2022 ne donnent plus droit à déduction, mais que les biens acquis en 2022 donnent encore droit à déduction jusqu'au 31 décembre 2026 (tolérance). De manière générale, à partir du 1^{er} janvier 2026, la déduction ne sera possible que pour les biens acquis, et donc pour la TVA devenue exigible, à partir du 1^{er} janvier 2023 ».

En d'autres termes, il n'y aurait pas de possibilité, à lire le ministre, de postuler la déduction d'une TVA après le 31 décembre de la troisième année suivant celle où la TVA est devenue exigible. Une dérogation existera toutefois pour la TVA payée à l'achat en 2022 (déductible jusque fin 2026).

Tenant compte du changement législatif, nous nous posons la question (notamment sur pied du principe de sécurité juridique et de bonne administration) s'il n'y a pas lieu d'accorder le droit à déduction TVA - au-delà de la règle du retour en arrière limité à 3 ans - sur les achats acquis antérieurement (sans limitation dans le temps), prenant comme point de départ pour le calcul de la prescription du délai pour exercer son droit à déduction l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition légale. Une autre solution serait de prévoir un régime transitoire en vertu duquel les biens acquis avant l'entrée en vigueur des nouvelles règles, restent sous le régime antérieur pour la revente.

Rappelons qu'un tel régime dérogatoire avait été mis en place en 1995 lors de l'introduction du régime de la marge.

V. Présentation de 5 opérations classiques et de leur traitement TVA actuel et futur lorsque la nouvelle règle sera applicable

Nous souhaiterions présenter quelques cas concrets présentant l'impact de la réforme.

Le nombre d'opérations possibles est très important si l'on tient compte notamment :

- d'achat en Belgique, dans un autre État membre ou hors Union européenne d'une part ;
- d'un achat auprès d'un particulier, d'un assujetti revendeur, d'un assujetti non revendeur, d'un assujetti franchisé ou exempté, d'une salle de vente (avec ou sans commission).

Il conviendrait aussi d'envisager sur des bases similaires les hypothèses des reventes.

Nous limiterons dans le tableau ci-dessous notre présentation à 5 opérations classiques réalisées par les assujettis revendeurs, avec pour chacune d'elles le traitement TVA actuel et celui qui devrait être en application après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions. Pour rappel, le texte de la loi votée indique une entrée en vigueur immédiate, le jour de sa publication au Moniteur (art. 7 de la nouvelle loi).

À la suite de ce tableau, nous prendrons des exemples chiffrés pour présenter l'impact du nouveau régime TVA prochainement applicable.

N°	Hypothèses d'une revente à un acheteur établi en Belgique	Aujourd'hui (avant la réforme)	Après la réforme
1	Revente de biens acquis auprès d'une personne non-assujettie (particulier) établie en Belgique ou ailleurs dans l'UE	<ul style="list-style-type: none"> - Pas de TVA sur l'achat - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente 	<ul style="list-style-type: none"> - Pas de TVA sur l'achat - 21 % sur la marge bénéficiaire lors de la revente
2	Revente de biens directement importés par les assujettis-revendeurs	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'importation (non déductible) - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente 	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'importation (déductible) - 6 % sur le prix de vente total lors de la revente <p>Ou mais non appliqué dans le secteur</p> <ul style="list-style-type: none"> - 21 % à l'importation (non déductible) - 21 % sur la marge bénéficiaire lors de la revente

3	Revente de biens acquis auprès de l'artiste ou ses ayants droits établis en Belgique	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'achat (réclamé par le vendeur artiste et non déductible pour l'assujetti revendeur) - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente 	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'achat (déductible) - 6 % sur le prix de vente total lors de la revente
4	Revente de biens acquis auprès d'un assujetti-revendeur qui a bénéficié du régime de la marge bénéficiaire en Belgique (ou dans un autre Etat membre) (salle de vente le cas échéant visée)	<ul style="list-style-type: none"> - TVA sur la marge bénéficiaire à l'achat (21 % si la vente est localisée en Belgique) (non déductible) - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente 	<ul style="list-style-type: none"> - TVA sur la marge bénéficiaire à l'achat (21 % si la vente est localisée en Belgique) (non déductible) - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente
5	Revente de biens acquis auprès d'un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque ces objets d'art ont ouvert droit à déduction totale de la TVA dans son chef	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'achat (non déductible) - 21 % sur marge bénéficiaire lors revente 	<ul style="list-style-type: none"> - 6 % à l'achat (déductible) - 6 % sur le prix de vente total lors de la revente

Les impacts chiffrés de la réforme envisagée sont reproduits dans les tableaux ci-dessous, reprenant chacune des cinq hypothèses présentées plus haut.

Dans notre exemple, le prix d'achat initial est fixé à 1.000 EUR HTVA et la marge bénéficiaire du vendeur est fixée à 300 EUR (HTVA pour la facilité et la lisibilité des calculs - notons qu'en pratique la marge bénéficiaire est entendue TVA incluse dans le secteur des marchands).

En ce qui concerne l'hypothèse 1 - Revente d'un bien acquis auprès d'un particulier

	Aujourd'hui	Après la réforme
Achat	PAS de TVA	PAS de TVA
Base imposable	1.000 EUR	1.000 EUR
TVA	-	-
TVA déductible	-	-
Coût total de l'achat	1.000 EUR	1.000 EUR

	Aujourd'hui	Après la réforme
Revente	21 % de TVA MARGE	21 % de TVA MARGE
Marge bénéficiaire	300 EUR	300 EUR
Prix de vente (hors TVA)	1.300 EUR	1.300 EUR
TVA sur la marge bénéficiaire	63 EUR	63 EUR
TVA sur le prix de revente	-	-
Marge bénéficiaire	300 EUR	300 EUR
Total (TVAC)	1.363 EUR	1.363 EUR
TVA due	63 EUR	63 EUR

- Le nouveau régime n'a pas d'impact pour le marchand en cas d'achat à un particulier. Il n'y a pas de changement quant aux traitements TVA applicable.

En ce qui concerne l'hypothèse 2 - Revente d'un bien acquis avec importation par le marchand

et En ce qui concerne l'hypothèse 3 - Revente d'un bien acheté auprès de l'artiste ou de ses ayants droits

	Aujourd'hui	Après la réforme
Importation - Achat	6 % de TVA	6 % de TVA
Base imposable	1.000 EUR	1.000 EUR
TVA	60 EUR	60 EUR
TVA déductible	-	- 60 EUR
Coût total de l'achat	1.060 EUR	1.000 EUR

	Aujourd'hui	Après la réforme
Revente	21 % de TVA MARGE	6 % de TVA sur le prix global
Marge bénéficiaire	300 EUR	300 EUR
Prix de vente (hors TVA)	1.360 EUR	1.300 EUR
TVA sur la marge bénéficiaire	63 EUR	-
TVA sur le prix de revente	-	78 EUR
Total (TVAC)	1.423 EUR	1.378 EUR
TVA due	123 EUR	78 EUR

- Le nouveau régime a un impact en cas de revente d'un bien par l'assujetti revendeur suite à son importation réalisée par lui ou suite à une acquisition sur le marché premier (acquisition auprès de l'auteur ou de ses ayants droits).

Si le marchand a pu déduire la TVA sur son acquisition (60 EUR), la TVA finalement due sera de 78 EUR dans le nouveau régime. En revanche, si la TVA à l'achat n'a pas pu être déduite, la TVA due au final dans le nouveau régime sera de 138 EUR (contre 123 EUR dans le régime actuel), en tenant compte d'une marge bénéficiaire de 300 EUR.

En ce qui concerne l'hypothèse 4 - Revente de biens acquis auprès d'un assujetti-revendeur qui a bénéficié du régime de la marge bénéficiaire en Belgique (salle de vente le cas échéant visée)

	Aujourd'hui	Après la réforme
	21 % TVA MARGE	21 % TVA MARGE
Base imposable	1.000 EUR	1.000 EUR
TVA	TVA incluse	TVA incluse
TVA déductible	-	-
Coût total de l'achat	1.000 EUR	1.000 EUR

	Aujourd'hui	Après la réforme
	21 % TVA MARGE	21 % TVA MARGE
Marge bénéficiaire	300 EUR	300 EUR
Prix de vente (hors TVA)	1.300 EUR	1.300 EUR
TVA sur la marge bénéficiaire	63 EUR	63 EUR

TVA sur le prix de revente	-	-
Total (TVAC)	1.363 EUR	1.363 EUR
TVA due	63 EUR	63 EUR

- Le nouveau régime n'a pas d'impact pour le marchand en cas de revente de biens acquis auprès d'un assujetti-revendeur qui a bénéficié du régime de la marge bénéficiaire en Belgique (salle de vente le cas échéant visée).

Il n'y a pas de changement quant aux traitements TVA applicables.

En ce qui concerne l'hypothèse 5 - Revente de biens acquis auprès d'un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque ces objets d'art ont ouvert droit à déduction totale de la TVA dans son chef

	Aujourd'hui	Après la réforme
Importation - Achat	6 % de TVA	6 % de TVA
Base imposable	1.000 EUR	1.000 EUR
TVA	60 EUR	60 EUR
TVA déductible	-	- 60 EUR
Coût total de l'achat	1.060 EUR	1.000 EUR

	Aujourd'hui	Après la réforme
Revente	21 % TVA MARGE	6 % TVA sur le PRIX GLOBAL
Marge bénéficiaire	300	300 EUR
Prix de vente (hors TVA)	1.360 EUR	1.300 EUR
TVA sur la marge bénéficiaire	63 EUR	-
TVA sur le prix de revente	-	78 EUR
Prix Total (TVAC)	1.423 EUR	1.378 EUR
TVA totale due au Trésor	123 EUR	78 EUR

- Le nouveau régime a également un impact dans cette hypothèse.

Si le marchand a pu déduire la TVA sur son acquisition (60 EUR), la TVA finalement due sera de 78 EUR dans le nouveau régime. Par contre si la TVA à l'achat n'a pas pu être déduite, la TVA due au final dans le nouveau régime sera de 138 EUR (contre 123 EUR dans le régime actuel), en tenant compte d'une marge bénéficiaire de 300 EUR.

VI. Conclusions

La loi votée ce 18 décembre 2025 met en vigueur la directive 2022/542 du 5 avril 2022 avec quelque peu de retard, en supprimant d'une part trois possibilités d'application du régime de la marge dans le chef de l'assujetti-revendeur de biens d'occasion, d'œuvre d'art, d'objet de collection et d'antiquité (modification de l'art. 58, § 4, 4°, du Code TVA).

D'autre part, elle autorise l'application du taux de TVA réduit de 6 % sur le prix global pour ces opérations (modification de la rubrique XXI du tableau A de l'annexe de l'A.R. n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA).

Cette dernière décision consacre le retour de l'ancien régime applicable avant l'introduction du régime de la marge en 1995 et rassure le marché inquiet de voir appliquer une TVA de 21 % sur le prix global de ces opérations.

Une prochaine circulaire devrait encore préciser l'un ou l'autre point lié au nouveau régime (notamment le traitement TVA des opérations de vente liées au stock ancien et la déductibilité de la TVA liées à ces anciennes acquisitions).

Laurent Tainmont & Céline Joly

L'« arbitrage fiscal » envisagé en Belgique : un arbitrage sans arbitres ?

Introduction

En juin 2025, la première Présidente de la Cour d'appel de Bruxelles a alerté la ministre de la Justice sur « l'arriéré judiciaire endémique » qui « sévit depuis des années ». Les litiges fiscaux sont particulièrement visés, avec une hausse de 23 % des affaires en cours (J. BALBONI, « La cour d'appel de Bruxelles dit craindre 'l'effondrement' », *L'Echo*, 11 juin 2025).

Par ailleurs, dans un arrêt du 28 janvier 2025, la même Cour d'appel de Bruxelles juge qu'un contentieux fiscal comportant deux degrés de juridiction devrait pouvoir être tranché dans un délai maximum de quatre ans à compter de l'introduction de la réclamation. Cette décision fixe des repères concrets en matière de délai raisonnable du traitement des affaires fiscales. Le non-respect de décisions de cet ordre pourrait engager la responsabilité de l'État (Bruxelles (NI.) (6Ne k.) nr. 2019/AF/124, 28 janvier 2025, www.taxwin.be ; sur ce sujet voy. notamment A. Thilmann, « Peut-on engager la responsabilité de l'État eu égard aux délais actuels de fixation en matière fiscale ? », *R.G.F.C.P.*, 2024/4, pp. 2 à 5).

La combinaison de ces éléments nous rappelle l'urgence de mettre en place des solutions crédibles pour désengorger les cours et tribunaux.

Dans ce contexte, l'accord de coalition fédérale de janvier 2025 annonce la transformation du service de conciliation fiscale en un mécanisme qualifié d'« arbitrage fiscal », présenté comme un outil destiné à réduire le nombre de litiges fiscaux pendants devant les juridictions (Accord de coalition fédérale, janvier 2025, p. 45, www.belgium.be).

Si cette initiative doit être salvée, elle appelle cependant une analyse critique : ce mode alternatif de résolution des conflits risque de n'avoir d'« arbitrage » que le nom. En effet, en ce que la fonction arbitrale serait confiée à des fonctionnaires de l'administration fiscale et que sa compétence *ratione materiae* pourrait être fortement limitée, ce mécanisme ne constituera pas un véritable arbitrage et, partant, risque de manquer son objectif.

Dans la présente contribution, j'entends succinctement plaider en faveur de l'introduction d'une véritable procédure générale d'arbitrage fiscal. Je commence par définir l'arbitrage fiscal en droit belge (*infra* I.). Ensuite, je trace les contours de ce que le gouvernement entend par « arbitrage fiscal » (*infra* II.), avant d'illustrer l'arbitrage fiscal à l'aide de l'exemple portugais (*infra* III.). Enfin, je conclus en résumant les éléments soutenant la mise en place d'un véritable arbitrage fiscal général en droit belge (*infra* IV.).

I. L'arbitrage en droit belge : du droit civil au droit fiscal

L'arbitrage est défini en droit belge comme un mode de règlement juridictionnel de litige par lequel les parties confient à un ou plusieurs tiers le pouvoir de trancher leur différend par une décision revêtue de l'autorité de la chose jugée (Voy. notamment G. KEUTGEN et G.-A. DAL (avec la collaboration de M. DAL et G. MATRAY), *L'arbitrage en droit belge et international*, t. I, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 29 ; PH. DE BOURNONVILLE, *L'arbitrage*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 45 ; J. LINSMEAU, *L'arbitrage volontaire en droit privé belge*, Bruxelles, Bruylant, 1991, p. 18 ; O. CAPRASSE, « L'arbitrage », in *Droit judiciaire*, G. DE LEVAL (dir.), t.II,

vol. 3, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 505 ; L. DEMEYERE, « De abritrageovereenkomst en de arbitrerbaarheid », *De nieuwe arbitragewet 2013*, ed. M. PIERS, Anvers, Intersentia, 2013, p. 1).

La doctrine classique souligne que l'essence de l'arbitrage réside dans la désignation d'un tiers indépendant, investi d'un pouvoir juridictionnel par la volonté concordante des parties et par la loi (O. CAPRASSE, « L'arbitrage », *op. cit.*, p. 255).

La sixième partie du Code judiciaire encadre strictement ce mécanisme et en précise les garanties fondamentales. Parmi celles-ci figure, au premier rang, l'exigence d'indépendance et d'impartialité des arbitres. Les articles 1685 et 1686 du Code judiciaire imposent en effet à toute personne appelée à exercer une mission arbitrale d'être exempte de tout lien susceptible de faire naître un doute légitime quant à son impartialité. Cette exigence est d'ordre structurel et conditionne la validité même de la sentence arbitrale (G. KEUTGEN et G.-A. DAL, *op. cit.*, p. 116 et s. ; voy. égal. O. CAPRASSE, « L'arbitrage », *op. cit.*, p. 273).

Compte tenu du caractère d'ordre public du droit fiscal, la doctrine s'est longtemps interrogée sur l'arbitrabilité en matière fiscale. Selon une certaine doctrine civiliste, un litige fiscal ne peut être confié à un tribunal arbitral dès lors que les parties ne peuvent transiger sur une loi d'impôt (Voy. notamment G. KEUTGEN et G.-A. DAL, *op. cit.*, p. 121 ; PH. DE BOURNONVILLE, *op. cit.*, p. 105 ; M. KRINGS, « Les limites de l'arbitrage », *Hommage à Guy Keutgen*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 224 ; G. HORSMANS, « Actualité et évolution du droit belge de l'arbitrage », *Rev. Arb.*, 1990, p. 807).

Cette analyse procède toutefois d'une confusion entre arbitrage et transaction. Le caractère d'ordre public du droit fiscal, le principe de légalité (art. 170 de la Constitution) et les principes d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172 de la Constitution interdisent toute concession conventionnelle sur les éléments essentiels de l'impôt, mais n'excluent pas forcément qu'un différend fiscal soit tranché par un tiers, qui n'est pas un juge, chargé d'appliquer strictement la loi [voy. dans le même sens K. MORBEE & V. VERCAUTEREN, « Pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenregeling in België : de fiscale arbitrage », *T.F.R.*, 610, p. 923 ; en droit belge, le tribunal arbitral est tenu d'appliquer la règle de droit, en particulier lorsque celle-ci relève de l'ordre public. Certes, l'article 1710, § 3, du Code judiciaire permet aux arbitres, moyennant accord des parties, de statuer en équité en qualité d'amiable compositeur. Une telle faculté est cependant exclue en matière fiscale, tant en raison du principe de légalité de l'impôt que du caractère d'ordre public des règles fiscales (voy. PH. DE BOURNONVILLE, *op. cit.*, p. 154 ; G. KEUTGEN et G.-A. DAL, *op. cit.*, p. 319) ; depuis la réforme de 2013, l'arbitrabilité est définie de manière large : toute cause de nature patrimoniale peut faire l'objet d'un arbitrage, sauf exclusion expresse prévue par la loi. Les litiges fiscaux, qui portent sur des obligations pécuniaires et présentent un enjeu patrimonial évident, répondent à ce critère. La doctrine souligne à cet égard que la patrimonialité doit être interprétée largement, comme englobant toute prétention susceptible d'une évaluation pécuniaire (voy. L. DEMEYERE, « De abritrageovereenkomst en de arbitrerbaarheid », *De nieuwe arbitragewet 2013*, ed. M. PIERS, Anvers, Intersentia, 2013, p. 3 ; N. BASSIRI et M. PIERS, « Article 1676 », *Arbitration in Belgium*, ed. M. DRAYE et N. BASSIRI, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2016, p. 20)].

L'obstacle éventuel à une procédure d'arbitrage fiscal ne réside pas dans une incompatibilité constitutionnelle de principe, mais dans la nécessité d'un cadre légal clair l'autorisant.

Le droit fiscal prévoit d'ailleurs déjà plusieurs procédures que l'on peut assimiler à un « arbitrage » *ad hoc* :

- (i) l'arbitrage visant à régler les différends internationaux portant sur les conventions préventives de la double imposition (Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (« MLI »), art. 18 et suiv. ; Directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *J.O.*, L265/1, 14 octobre 2017 ; Loi du 2 mai 2019 transposant la directive (UE) 2017/1852 du conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne,

M.B. du 17 mai 2019 ; Convention européenne n° 90/436/CEE du 23.07.1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées, convention plus communément connue sous l'appellation « Convention d'arbitrage ») ;

- (ii) la faculté de requérir un arbitrage en vue de fixer le revenu cadastral d'un immeuble (art. 501bis, § 2, du C.I.R. 1992) ;
- (iii) la procédure spécifique visant à faire intervenir une autorité disciplinaire lorsque, dans le cadre d'un contrôle fiscal, une personne se prévaut du secret professionnel (art. 334 du C.I.R. 1992).

Le gouvernement semble désormais envisager l'introduction d'un « arbitrage fiscal » d'ensemble.

II. Le projet gouvernemental : un « arbitrage » à ambition limitée

L'accord de gouvernement indique qu'à la fin de l'année 2023, 16.878 litiges fiscaux étaient pendants devant les juridictions belges et que, afin de réduire ce nombre, le service de conciliation fiscale serait transformé en arbitrage fiscal.

L'accès à ce mécanisme serait subordonné à l'achèvement préalable de la procédure administrative, des barèmes seraient instaurés afin de limiter les comportements dilatoires et la partie succombante supporterait l'intégralité des frais.

Le texte annonce également que l'indépendance et l'impartialité des arbitres seraient garanties.

Alors que le contenu de l'accord de gouvernement semble viser l'instauration d'un réel « arbitrage fiscal », le cabinet du ministre des Finances a rapidement calmé les ardeurs des défenseurs de ce mécanisme. En effet, l'« arbitrage » envisagé serait réservé à des litiges de faible valeur (e.g. litige sur la déductibilité fiscale de menu frais professionnels) et que les personnes appelées à intervenir comme « arbitres » seraient issues de l'administration fiscale elle-même, moyennant une distinction fonctionnelle entre les agents chargés de l'instruction et ceux appelés à statuer.

Cette vision restrictive de la notion d'arbitrage risque de lui faire manquer sa cible, au moins pour deux raisons.

Premièrement, en cantonnant l'« arbitrage » à des dossiers marginaux, le projet exclut les litiges complexes ou sensibles, qui sont pourtant ceux qui contribuent lourdement à l'arriéré judiciaire compte tenu de la charge de travail que le traitement de ces dossiers exige, aussi bien pour les parties que pour les cours et tribunaux.

Il serait en effet indiqué de permettre à des arbitres spécialisés de traiter des affaires plus complexes dans des matières spécifiques comme les prix de transfert, les dispenses partielles de précompte professionnel ou encore la taxe sur la valeur ajoutée. La cohérence et la qualité des décisions en la matière pourraient en être renforcées. Conformément aux objectifs du gouvernement, cela permettrait d'offrir plus de sécurité juridique.

Deuxièmement, la désignation de fonctionnaires fiscaux comme arbitres soulève une difficulté conceptuelle : elle est incompatible avec les exigences d'indépendance et d'impartialité qui caractérisent l'arbitrage (cf. ci-dessus point I).

Un agent de l'administration fiscale ne peut être considéré comme un arbitre indépendant dans un litige opposant un contribuable à cette même administration. La séparation interne des fonctions, si elle peut être pertinente dans un cadre purement administratif, ne suffit pas à dissiper le doute objectif quant à l'impartialité du « tiers » appelé à statuer. Conférer le titre d'« arbitre » à un fonctionnaire de l'administration revient ainsi à dénaturer la notion d'arbitrage et à créer, en réalité, une procédure administrative parallèle (M. MAUS, "De fiscale bemiddeling en een pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenbeslechting", A.F.T., 2007, pp. 6 et 7).

La viabilité d'un arbitrage fiscal dépend de sa crédibilité institutionnelle. Un arbitrage qui ne garantirait pas l'indépendance objective des arbitres est voué à l'échec, car il ne susciterait ni la confiance des contribuables ni celle des praticiens (*Ibid.*, p. 20 ; C. JANSSENS, *De (gerechtelijke) bemiddeling in fiscale zaken*, T.F.R., 2022/3, 615, 1^{er} février 2022).

L'argument selon lequel une séparation fonctionnelle interne suffirait à garantir l'impartialité ne convainc pas. L'indépendance exigée de l'arbitre est une indépendance structurelle, impliquant l'absence de lien institutionnel avec l'une des parties au litige. À défaut, le mécanisme ne peut être qualifié d'arbitrage au sens du Code judiciaire et ne répond pas aux exigences du procès équitable (Voy. art. 1685, 1686 et 1699 du Code judiciaire ; S. BOLLÉE et al., *Le principe du contradictoire en arbitrage*, Bruxelles, Bruylant, 2017).

III. L'arbitrage fiscal en pratique : l'exemple portugais

L'exemple portugais offre un point de comparaison particulièrement éclairant (certains auteurs ont déjà plaidé pour l'instauration en Belgique d'un arbitrage fiscal inspiré du modèle portugais : K. MORBEE & V. VERCAUTEREN, « Pleidooi voor een alternatieve fiscale geschillenregeling in België : de fiscale arbitrage », *op. cit.*).

Institué par le décret-loi n°10/2011 du 20 janvier 2011 (fondé sur l'article 124 de la loi n° 3-B/2020 du 28 avril 2010 ; suivi par l'arrêté ministériel n° 112-A/2011 du 22 mars 2011), le système portugais d'arbitrage fiscal repose sur le *Centro de Arbitragem Administrativa* (« CAAD » ou Centre d'arbitrage administratif), une instance autonome dont les décisions ont valeur juridictionnelle et sont rendues par des arbitres disposant d'une expertise reconnue en droit fiscal (F. DE SOUSA DA CÂMARA, « Arbitration as a Means of Resolving Tax Disputes », *European Taxation*, 54(11), 2014, p. 496 ; R. FERNANDES FERREIRA, J. CALEJO GUERRA et J. PIRES, « Tax arbitration in Portugal, a new tax dispute resolution model », *The comparative law yearbook of international business*, 35, 2013, p. 193).

Les tribunaux arbitraux fiscaux portugais statuent exclusivement en droit, dans le respect du contradictoire, et leurs décisions lient l'administration fiscale. La Cour de justice de l'Union européenne a reconnu que ces tribunaux pouvaient être qualifiés de « juridictions nationales » au sens de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (CJUE, 12 juin 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira*, C-377/13).

Ils ont d'ailleurs servi de catalyseur en matière de droit européen, posant de nombreuses questions préjudicielles, notamment en matière d'impôts indirects (CJUE, 11 juin 2020, *Vodafone Portugal*, C-43/19 ; CJUE, 28 février 2018, *Imofloresmira*, C-672/16 ; sur ce sujet voy. S. CABRINA NETO, « Tax arbitration in Portugal a success story in developing indirect taxation jurisprudence », *International Tax Review*, 2024).

Ratione materiae, les tribunaux arbitraux ont une compétence relativement générale en matière fiscale. Toutefois, certains domaines spécifiques sont exclus de la procédure d'arbitrage (R. FERNANDES FERREIRA, « L'arbitrage fiscal (perspective d'un avocat portugais) », *R.E.I.D.F.*, 2020/2, pp. 225 et suiv. ; les exclusions sont les suivantes : (i) les réclamations relatives aux impôts établis sur la base d'une disposition anti-abus, lorsque ce contentieux n'a pas été précédé par un recours administratif ; (ii) les réclamations en matière d'autoliquidation, de retenue à la source et d'acompte qui n'ont pas été précédés par la voie de recours administrative ; (iii) les réclamations portant sur des méthodes indirectes, les droits de douanes et autres impôts indirects sur les marchandises soumises à droit d'importation ; (iv) le classement tarifaire, l'origine et la valeur en douane des marchandises ; (v) les contingents tarifaires dont le règlement dépend de l'analyse en laboratoires et des dispositions que prendre un autre État membre en matière de coopération administrative).

La compétence des tribunaux arbitraux est limitée aux litiges dont le montant ne dépasse pas 10 millions EUR.

Les tribunaux arbitraux statuent exclusivement sur la base de la loi fiscale portugaise. Ils ne peuvent pas recourir à l'équité, ni conclure de transactions entre les parties (F. DE SOUSA DA CÂMARA, *op.cit.*, p. 496).

Les tribunaux arbitraux peuvent être composés d'un arbitre unique ou d'un collège de trois arbitres. En pratique, la majorité des affaires sont jugées par un arbitre unique, notamment celles dont le montant est inférieur à 60.000 EUR.

Du point de vue de la procédure, le contribuable choisit de désigner un arbitre, l'administration en désigne un second, et un troisième est nommé d'un commun accord ou par le comité d'éthique du CAAD (*Ibid.*, pp. 499 et 500). Les arbitres doivent avoir au moins dix ans d'expérience en fiscalité. Des exigences académiques ou judiciaires s'appliquent aux arbitres pour les litiges dont la valeur excède 500.000 EUR (R. FERNANDES FERREIRA, J. CALEJO GUERRA et J. PIRES, *op. cit.*, p. 193 ; F. DE SOUSA DA CÂMARA, *op.cit.*, pp. 499 et 500).

Les arbitres doivent justifier d'une expertise reconnue en droit fiscal. Ils peuvent être juristes, économistes ou encore magistrats retraités. Une période de deux ans sans lien avec l'administration fiscale ou le contribuable est exigée pour garantir leur impartialité. Les parties peuvent demander la récusation d'un arbitre en cas de doute sur son indépendance (F. DE SOUSA DA CÂMARA, *ibid.*, p. 500).

La procédure débute par une demande adressée au CAAD. L'administration fiscale dispose de 30 jours pour éventuellement retirer l'acte contesté. Si elle ne le fait pas, le tribunal arbitral est constitué dans un délai de 40 à 50 jours. Le tribunal arbitral peut ensuite examiner les exceptions soulevées par l'administration, entendre les témoins et statuer sur le fond (*Ibid.*, pp. 501 et 502).

L'objectif est de rendre une décision dans un délai de six mois à compter de la constitution du tribunal, avec une possibilité de prolongation de six mois supplémentaires. En pratique, la durée moyenne observée est de 4,5 mois (*Ibid.*, p. 502).

Les décisions des tribunaux arbitraux sont motivées, signées et généralement non susceptibles d'appel. Des exceptions permettent toutefois un recours : un appel devant la Cour administrative suprême en cas de contradiction avec une décision antérieure, et un appel devant la Cour constitutionnelle en cas de question de constitutionnalité (un recours exceptionnel en révision est également envisageable en cas de fraude ou de découverte de nouveaux éléments).

Les frais d'arbitrage dépendent de la valeur du litige et de l'entité qui nomme les arbitres. Si le contribuable choisit son arbitre, il doit supporter l'intégralité des frais, même en cas de succès. En revanche, si les arbitres sont désignés par le CAAD, les frais sont à la charge de la partie succombante (*Ibid.*, p. 502-504).

Les résultats concrets du modèle portugais en 2023 témoignent de son efficacité :

- 1.064 nouveaux dossiers ont été introduits, un record historique, soit une hausse de 31,36 % par rapport à 2022 ;
- entre 2011 et 2023, environ 9.500 dossiers ont été soumis à l'arbitrage fiscal ; et,
- cette croissance contribue à la réduction des affaires pendantes devant les cours et tribunaux ordinaires : de 34.769 en 2022 à 29.608 en 2023 (-15 %) (Rapport annuel sur le fonctionnement de l'arbitrage fiscal du CAAD 2023, pp. 3 et 4, www.caad.org.pt).

Le Portugal constitue un exemple particulièrement inspirant pour la Belgique. Son modèle d'arbitrage fiscal s'impose aujourd'hui comme une alternative crédible à la justice fiscale traditionnelle ... encore faut-il qu'il y ait une réelle volonté politique.

IV. Conclusion : ceci n'est pas un arbitrage

L'analyse qui précède montre que l'arbitrage fiscal, loin d'être incompatible avec les principes

fondamentaux du droit fiscal belge, peut constituer un instrument pertinent de modernisation de la justice fiscale, pour autant qu'il soit conçu comme un véritable mécanisme juridictionnel.

L'exemple portugais montre qu'un arbitrage fiscal statuant en droit, confié à des arbitres indépendants et spécialisés, et assorti de garanties procédurales solides, est non seulement juridiquement possible, mais également efficace en pratique. Il contribue à la réduction de l'arriéré judiciaire, au développement d'une jurisprudence spécialisée et au renforcement de la sécurité juridique des contribuables.

Le projet actuellement envisagé en Belgique appelle à la prudence. Il me semble en effet essentiel d'éviter que la réforme annoncée ne se limite à une modification purement formelle des textes existants relatifs à la conciliation fiscale, lesquels seraient simplement rebaptisés « arbitrage fiscal » sans que le mécanisme ne présente les caractéristiques propres à l'arbitrage juridictionnel. Une telle approche ferait courir le risque de créer un dispositif qui n'aurait d'arbitrage que le nom, sans offrir les garanties ni l'efficacité attendues.

Or, si l'objectif poursuivi par le gouvernement est de renforcer la sécurité juridique des contribuables tout en améliorant l'efficacité du traitement des litiges fiscaux, cet objectif ne pourra être atteint que par l'adoption d'un cadre normatif clair et autonome. Il apparaît dès lors nécessaire de développer une loi générale sur l'arbitrage fiscal, distincte des mécanismes existants, et permettant de mettre en place une véritable juridiction arbitrale fiscale.

Un tel cadre devrait garantir, de manière explicite, l'ensemble des exigences inhérentes à tout mécanisme juridictionnel : l'indépendance et l'impartialité des arbitres, le respect du principe du contradictoire et du procès équitable, l'application exclusive de la règle de droit, ainsi que la qualité et la motivation des décisions arbitrales rendues.

Dans cette perspective, il me paraît également opportun d'envisager la création d'un Institut d'arbitrage fiscal, chargé d'encadrer la procédure arbitrale, de sélectionner, former et désigner les arbitres, et d'assurer le respect de standards élevés de compétence et d'indépendance. Une telle institution, inspirée de modèles éprouvés tels que le CAAD ou le CEPANI en Belgique, constituerait un gage de crédibilité, de cohérence et de confiance dans le nouveau mécanisme.

À défaut d'une telle ambition normative et institutionnelle, la réforme annoncée risque de constituer une occasion manquée. En revanche, conçue comme un véritable arbitrage juridictionnel, reposant sur une base légale claire et sur une organisation institutionnelle adaptée, l'arbitrage fiscal pourrait devenir un outil structurant de la justice fiscale belge, à la hauteur des enjeux actuels et des attentes légitimes des contribuables.

Geoffroy Galéa

Le remboursement du précompte mobilier ou du précompte professionnel : cadre procédural, revirement jurisprudentiel et réponse législative

Le régime des précomptes occupe une place singulière dans le système de l'impôt sur les revenus. Conçus comme des mécanismes de perception anticipée destinés à assurer l'efficacité du recouvrement, les précomptes ne constituent pas, en principe, une imposition définitive. Ils ont vocation à être imputés sur l'impôt dû en définitive, voire à être restitués lorsque le prélèvement opéré excède la dette fiscale réellement existante.

Cette logique d'ajustement, qui sous-tend l'ensemble du système, suppose toutefois que les

mécanismes correctifs prévus par le législateur puissent être effectivement mobilisés. À défaut, le précompte, pourtant pensé comme provisoire, est susceptible de produire, par inertie ou par défaut de correction, des effets définitifs incompatibles avec le droit applicable.

C'est précisément dans cette perspective que s'inscrit la problématique de la restitution du précompte professionnel et du précompte mobilier perçus sans enrôlement. Ces situations ne sont ni marginales ni théoriques. Elles se rencontrent tant dans le chef d'employeurs ayant versé du précompte professionnel en excès ou à tort, que dans celui de contribuables, notamment non-résidents, ayant supporté une retenue de précompte mobilier sans que les exonérations ou réductions prévues par une convention préventive de la double imposition aient été correctement appliquées.

L'effectivité de ce droit à restitution dépend, en définitive, étroitement du régime procédural qui l'encadre, dont l'analyse conditionne l'accès même au remboursement et, partant, la protection des droits du contribuable.

I. Le cadre procédural traditionnel : recours administratif organisé

Le régime applicable à la restitution du précompte professionnel et du précompte mobilier perçus sans enrôlement est fixé par les articles 368 et 368/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, le « C.I.R. 1992 »). Ces dispositions qualifient la demande de remboursement d'« action en restitution » et en encadrent l'exercice par des délais spécifiques. En principe, cette action doit être introduite dans un délai de cinq ans à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les précomptes ont été versés. Dans certaines situations particulières, et notamment lorsque la restitution repose sur l'application d'une dispense de versement du précompte professionnel, le législateur a prévu un délai plus court de trois ans.

La manière dont ce régime a été compris en pratique s'explique en grande partie par la place occupée par ces dispositions au sein du C.I.R. 1992. Les articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992 sont insérés dans la section consacrée aux recours administratifs, immédiatement après les dispositions relatives à la réclamation. Cette insertion a été perçue comme un élément significatif, susceptible de suggérer que le législateur entendait inscrire l'action en restitution dans le prolongement du contentieux administratif fiscal.

Dans ce contexte, l'action en restitution du précompte professionnel et du précompte mobilier a été comprise, en pratique, comme devant être exercée par la voie d'une réclamation introduite auprès de l'administration fiscale. Cette réclamation était appréhendée comme le recours administratif organisé au sens de l'article 1385undecies du Code judiciaire, de sorte que son introduction préalable conditionnait la recevabilité de toute action portée devant le juge. Il en résultait que l'accès à la voie judiciaire revêtait un caractère subsidiaire : conformément aux règles générales du contentieux fiscal, et en particulier à l'article 1385undecies du Code judiciaire, le contribuable ne pouvait saisir le tribunal compétent qu'à l'issue d'un délai d'attente de six mois à compter de l'introduction de la réclamation ou, en cas de décision défavorable de l'administration, dans le délai de forclusion de trois mois suivant la notification de cette décision.

Cette lecture s'inscrivait dans le prolongement de la position constante de l'administration fiscale, telle qu'elle ressort notamment des commentaires administratifs relatifs à l'article 368 du C.I.R. 1992. Selon cette approche, les délais de cinq et de trois ans prévus par les articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992 n'étaient pas compris comme des délais de prescription de l'action judiciaire, mais comme les délais dans lesquels le contribuable devait saisir l'administration afin de préserver son droit au remboursement.

Cette articulation procédurale permettait au contribuable d'attendre que l'administration se prononce sur sa demande de restitution sans devoir introduire une action judiciaire prématurée ou purement conservatoire. Pour autant que la réclamation ait été introduite dans les délais fixés par le C.I.R. 1992, la durée de la procédure administrative n'affectait pas la recevabilité ultérieure d'un recours devant le juge.

II. La rupture jurisprudentielle : la requalification des délais en prescription de l'action judiciaire

Les certitudes qui entouraient jusqu'alors le régime procédural de la restitution des précomptes non enrôlés ont été ébranlées à la suite d'un arrêt de la Cour de cassation du 21 décembre 2023 (Cass., 21 décembre 2023, F.22.0056.N).

Pour la première fois, la Cour était amenée à se prononcer sur l'interprétation de l'article 368 du C.I.R. 1992 dans une hypothèse où le contribuable avait sollicité la restitution du précompte directement devant le juge, sans avoir préalablement introduit sa demande auprès de l'administration fiscale.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation adopte une lecture résolument littérale et téléologique de l'article 368 du C.I.R. 1992. Elle attache une importance déterminante à la qualification de la demande de remboursement en tant qu'« action en restitution », ainsi qu'à l'usage explicite du terme « se prescrit ». Croisant ces éléments avec les travaux préparatoires, la Cour en déduit que le législateur a entendu instaurer un délai de prescription de l'action judiciaire elle-même, et non un délai encadrant l'exercice d'un recours administratif préalable.

Selon la Cour de cassation, lorsque les précomptes n'ont fait l'objet ni d'un enrôlement ni de l'établissement d'un avis de perception, aucune décision administrative n'existe qui pourrait faire l'objet d'une réclamation au sens classique du contentieux fiscal. Dans une telle configuration, l'exigence d'un recours administratif préalable ne trouve donc pas à s'appliquer. Il s'ensuit que le contribuable peut saisir directement le tribunal compétent, pour autant que son action soit introduite dans le délai de cinq ans prévu par l'article 368 du C.I.R. 1992 (ou dans le délai de trois ans visé à l'article 368/1 du C.I.R. 1992, selon les hypothèses).

Ce raisonnement a été confirmé et consolidé par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 13 mars 2025 (Cour const., 13 mars 2025, n° 43/2025). Saisie de questions préjudicielles relatives à la compatibilité de l'article 368 du C.I.R. 1992 avec le principe d'égalité, la Cour constitutionnelle s'inscrit explicitement dans le sillage de la jurisprudence de la Cour de cassation. Elle affirme, à son tour, qu'en l'absence d'enrôlement ou d'avis de perception, il n'existe pas de décision administrative susceptible de faire l'objet d'une réclamation, et que le contribuable est dès lors fondé à introduire directement une action en justice.

La Cour constitutionnelle précise en outre que le délai prévu à l'article 368 du C.I.R. 1992 ne constitue pas un délai pour saisir l'administration fiscale, mais bien un délai de prescription de l'action judiciaire. Il appartient dès lors au contribuable, s'il entend préserver son droit au remboursement, d'introduire son action en justice dans ce délai, indépendamment de toute démarche préalable auprès de l'administration.

Par cette double intervention, la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle ont opéré un basculement conceptuel majeur. Alors que l'article 368 du C.I.R. 1992 était traditionnellement appréhendé comme s'inscrivant dans le prolongement du contentieux administratif fiscal, il est désormais interprété comme instituant un régime autonome de prescription de l'action judiciaire. Cette requalification modifie en profondeur l'économie procédurale de la restitution des précomptes non enrôlés et marque une rupture nette avec la pratique administrative antérieure.

Cette évolution jurisprudentielle n'est toutefois pas sans conséquences pratiques. Elle affecte tout particulièrement les contribuables qui ont agi conformément à la lecture antérieurement admise du régime de restitution. Nombre d'entre eux ont introduit, dans les délais de cinq ou de trois ans prévus par les articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992, une demande de remboursement auprès de l'administration fiscale.

Or, le traitement de ces demandes administratives s'étend fréquemment sur une période significative,

parfois sans qu'aucune décision explicite ne soit rendue avant l'expiration du délai légal. À la suite de la jurisprudence récente, cette situation a placé certains contribuables dans une position particulièrement délicate : bien qu'ils aient introduit leur demande de restitution en temps utile auprès de l'administration fiscale et conformément au schéma procédural alors admis, ils se sont exposés au risque de voir leur action judiciaire déclarée irrecevable au motif que le tribunal n'avait pas été saisi dans le délai de cinq ou de trois ans prévu par les articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992, ce délai étant désormais qualifié de délai de prescription de l'action en justice.

Une telle situation a engendré une insécurité juridique manifeste. Elle a conduit à faire peser sur les contribuables les conséquences d'un changement d'interprétation qu'ils ne pouvaient raisonnablement anticiper et a fragilisé l'équilibre procédural sur lequel reposait, jusqu'alors, le mécanisme de restitution des précomptes non enrôlés.

Par une circulaire du 10 septembre 2025 (circ. n° 2025/C/56 du 10 septembre 2025), l'administration fiscale a tenté de contenir les effets de cette jurisprudence. Elle y affirme que la restitution des précomptes non enrôlés doit, en principe, continuer à être sollicitée par la voie d'un recours administratif préalable, sous la forme d'une réclamation introduite auprès de ses services. L'administration y précise également que, lorsque cette demande administrative a été introduite dans les délais prévus aux articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992, elle n'opposera pas l'irrecevabilité d'une action en justice introduite ultérieurement, même si celle-ci intervient après l'expiration des délais de cinq ou de trois ans tels qu'interprétés par la jurisprudence récente.

La portée juridique de cette prise de position demeure toutefois incertaine. Une circulaire administrative ne saurait, à elle seule, neutraliser l'interprétation des dispositions légales telle qu'elle a été consacrée par les juridictions suprêmes. En outre, la prescription en matière fiscale relevant de l'ordre public, son application s'impose au juge, lequel est tenu d'en vérifier le respect, le cas échéant d'office, indépendamment de l'attitude procédurale adoptée par l'administration.

III. L'intervention du législateur : une clarification attendue mais partiellement aboutie

À la suite des arrêts rendus par la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle, l'intervention du législateur s'est imposée comme une réponse à la fois nécessaire et opportune. Cette intervention a pris la forme d'une proposition de loi spécifique « portant modification des articles 368 et 368/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 concernant l'action en restitution de précompte non enrôlé et portant modification du Code des droits et taxes divers concernant la taxe annuelle sur les établissements de crédit », soutenu par l'ensemble des partis de la majorité et adopté à la Chambre ce 18 décembre 2025.

La célérité de l'adoption s'explique par le contexte particulier dans lequel s'inscrivait cette réforme. À l'approche de la fin de l'année 2025, un nombre significatif de délais de cinq ans arrivaient à échéance, faisant naître un risque concret de multiplication d'actions judiciaires introduites à titre purement conservatoire. Le législateur a dès lors entendu intervenir sans délai afin de mettre un terme à l'incertitude jurisprudentielle et de prévenir une judiciarisation massive dictée par la seule prudence procédurale.

Le texte adopté procède à une réécriture substantielle des articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992. Il abandonne la qualification ambiguë d'« action en restitution » soumise à prescription pour préciser explicitement que la restitution du précompte professionnel et du précompte mobilier perçus sans enrôlement doit être sollicitée par la voie d'une réclamation, constituant un recours administratif organisé au sens de l'article 366 du C.I.R. 1992. Les délais de cinq ou de trois ans y sont désormais clairement identifiés comme des délais applicables à l'introduction de cette réclamation, et non comme des délais de prescription de l'action judiciaire.

Par cette clarification, le législateur entend mettre un terme à la controverse née de la jurisprudence récente et rétablir une articulation cohérente entre la phase administrative et la phase judiciaire du contentieux fiscal. Une fois la réclamation introduite dans les délais légaux, le contribuable peut attendre

que l'administration statue sans devoir introduire, par prudence, une action judiciaire à titre conservatoire. L'accès au juge redevient ainsi régi par les règles classiques du contentieux fiscal, et en particulier par l'article 1385undecies du Code judiciaire, avec son délai d'attente de six mois et son délai de forclusion de trois mois à compter de la notification d'une décision défavorable.

Les modifications entreront en vigueur à la date de publication de la loi au Moniteur belge. À cet effet, le texte prévoit que les recours administratifs valablement introduits et encore pendants à la date d'entrée en vigueur de la loi bénéficient pleinement du nouveau régime, sans qu'il soit nécessaire d'introduire une action judiciaire avant l'expiration des délais prévus aux articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992.

Le législateur a en outre inséré une disposition transitoire destinée à sécuriser les actions judiciaires déjà introduites avant l'entrée en vigueur de la réforme. Celle-ci vise expressément les hypothèses dans lesquelles le contribuable a saisi directement le juge dans le délai de cinq ou de trois ans prévu par les anciens articles 368 et 368/1 du C.I.R. 1992, sans avoir introduit préalablement de réclamation. Dans ces situations, et par dérogation aux règles de l'article 1385undecies du Code judiciaire, l'action demeure recevable, nonobstant l'absence de recours administratif préalable. Le législateur entend ainsi éviter que les contribuables ayant opté pour la voie judiciaire dans un contexte d'incertitude jurisprudentielle ne voient leur action ultérieurement déclarée irrecevable à la suite du retour à un schéma procédural fondé sur la réclamation.

Cette sécurisation n'épuise toutefois pas l'ensemble des difficultés suscitées par la période de flottement jurisprudentiel. Certaines situations intermédiaires - notamment celles dans lesquelles le contribuable a introduit une réclamation en temps utile, a attendu l'issue de la procédure administrative, puis a saisi le juge dans le respect des délais prévus à l'article 1385undecies du Code judiciaire, mais après l'expiration des délais de cinq ou de trois ans tels qu'interprétés par la jurisprudence récente - ne sont pas expressément réglées par le texte.

Il n'en demeure pas moins que, à la lecture de l'exposé des motifs et au regard de l'économie générale de la réforme, ces situations peuvent raisonnablement être appréhendées comme relevant du nouveau régime.

À cet égard, il est permis de regretter que le législateur n'ait pas qualifié explicitement son intervention de mesure interprétative. Une telle qualification aurait levé toute ambiguïté quant à la portée temporelle de la réforme et aurait offert une sécurité juridique pleine et entière aux contribuables, conformément au schéma procédural antérieurement admis.

La controverse relative à la restitution des précomptes non enrôlés illustre, de manière particulièrement révélatrice, les effets qu'un revirement jurisprudentiel peut produire lorsqu'il intervient dans un domaine structuré de longue date par une pratique administrative constante et largement admise. L'intervention du législateur permet toutefois de refermer, pour l'essentiel, cette parenthèse d'incertitude et de rétablir un cadre procédural cohérent, conforme à la logique initiale du régime.

Océane Magotteaux

Accès élargi au PCC, datamining et data morphing : le RGPD, ultime rempart de défense des droits du contribuable ?

Les développements récents en matière d'accès fiscal au PCC et de recours au « datamining » et au « data morphing » s'inscrivent dans une mutation profonde de la fiscalité belge vers un modèle de surveillance préventive, difficilement conciliable, dans sa version la plus extensive, avec les exigences de légalité, de proportionnalité et de respect de la vie privée.

On peut, sans exagération, soutenir que le législateur et l'administration se situent aujourd'hui à la limite - et parfois au-delà - de ce que permettent le RGPD, la Constitution et la jurisprudence, dès lors que le contrôle devient un profilage permanent fondé sur des masses de données financières centralisées.

I. D'une fiscalité de contrôle à une fiscalité de surveillance

La fiscalité belge a longtemps reposé sur un modèle classique : des déclarations spontanées, des contrôles ponctuels, des demandes d'informations ciblées, des visites sur place, le tout inscrit dans un cadre légal relativement stable et compréhensible pour le praticien.

La création du Point de contact central (PCC) des comptes et contrats financiers, son extension progressive et l'introduction récente de dispositifs de datamining et de data morphing bouleversent cet équilibre en offrant à l'administration un accès sans précédent à des données bancaires et patrimoniales centralisées.

Cette évolution est portée par un discours constant - la lutte contre la fraude, l'équité fiscale, la nécessité de moderniser les outils de contrôle - mais elle se traduit concrètement par une inversion des présupposés : le contribuable n'est plus seulement contrôlé lorsqu'un indice concret le justifie, il est d'emblée inscrit dans un système de scoring et de tri algorithmique fondé sur ses données financières.

Le contrôle cesse alors d'être l'exception, pour devenir la conséquence quasi mécanique d'un profil de risque calculé en coulisses, sans véritable transparence ni contradictoire.

II. Le PCC : d'un registre ciblé à une méga base de données fiscales

Le PCC a été conçu comme un registre central, géré par la Banque nationale, répertoriant les comptes, comptes titres et certains contrats financiers détenus auprès d'établissements belges, avec, à l'origine, une finalité principalement liée à la lutte contre le blanchiment et à l'assistance judiciaire.

Les données enregistrées ne portent pas, en principe, sur les mouvements ou les soldes détaillés, mais sur des éléments d'identification et de structure (titulaire, type de compte, établissement, dates).

Peu à peu, le fisc s'est vu reconnaître un droit d'accès à ce registre, d'abord dans des hypothèses relativement circonscrites, souvent liées à l'existence d'indices de fraude ou à des procédures lourdes, comme les perquisitions ou les saisies.

Les réformes récentes ont clairement changé d'échelle : l'accès fiscal au PCC devient un instrument ordinaire de contrôle, plus seulement un recours exceptionnel, notamment dans le cadre de la taxe sur les comptes titres et de dispositifs de contrôle « de cohérence » des déclarations.

La logique sous-jacente est doublement problématique du point de vue des droits du contribuable.

D'une part, elle tend à banaliser l'accès à une base de données structurellement intrusive, alors même que la Cour européenne des droits de l'homme et les juridictions nationales exigent un encadrement strict de l'ingérence dans la vie financière privée.

D'autre part, elle rompt avec l'idée que l'administration doit d'abord disposer d'éléments concrets avant de s'introduire dans la sphère patrimoniale du contribuable : l'accès au PCC n'est plus l'aboutissement d'un faisceau d'indices, mais l'étape initiale du contrôle, voire son déclencheur.

III. Datamining et data morphing : le contribuable devenu profil de risque

Le datamining désigne l'analyse automatisée de grands volumes de données afin d'y déceler des

corrélations, des modèles, et - en matière fiscale - de repérer des comportements atypiques ou des risques de non-conformité.

Le data morphing, dans ce contexte, consiste à transformer les données brutes, par exemple, la liste des comptes et contrats du PCC, en indicateurs dérivés plus sophistiqués (comme le *ratio* entre l'encours financier probable et le revenu déclaré, la fréquence de certains flux, la comparaison avec des profils « standards »).

Appliquées aux données PCC, ces techniques permettent à l'administration de constituer des profils de risque : tel contribuable sera classé « à haut risque » parce qu'il détient plusieurs comptes titres dans différents établissements, que sa situation bancaire est jugée disproportionnée au regard de ses revenus déclarés, ou que son comportement statistique s'écarte de celui de sa « cohorte » de référence.

Les listes ainsi produites alimentent ensuite la sélection des dossiers à contrôler, la fréquence des interventions et, potentiellement, l'intensité des redressements.

La qualification de ces traitements en un profilage au sens du RGPD ne fait guère de doute : il s'agit d'un traitement automatisé visant à évaluer des aspects personnels, notamment économiques, sur la base de données financières, afin de prédire la probabilité de non-conformité fiscale.

La difficulté - et la source de tension majeure - tient au fait que l'administration tend à présenter ces opérations comme de simples outils internes d'aide à la décision, de pure technique, alors qu'elles structurent en réalité l'accès même à la procédure et influencent profondément la position procédurale du contribuable.

IV. La base légale et ses lacunes : un formalisme trompeur

Les nouvelles dispositions fiscales consacrant l'accès élargi au PCC et l'usage de techniques d'analyse de données s'emploient à offrir une base légale apparente : des articles spécifiques insérés dans les codes fiscaux, des références à l'intérêt général de la lutte contre la fraude, une description sommaire des finalités.

À première vue, le principe de légalité serait donc respecté : le législateur autorise explicitement le traitement, définit l'autorité responsable, et décrit les catégories de données concernées.

Pour un praticien attentif aux droits fondamentaux, ce formalisme est cependant trompeur.

La question n'est pas seulement de savoir si une loi existe, mais si elle satisfait aux exigences de précision, de prévisibilité et de proportionnalité imposées par la Constitution, la CEDH et le RGPD.

Or, dans de nombreux cas, la loi se contente de mentions très générales - l'analyse de données, la détection de risques, la prévention de la fraude ... - sans détailler les formes concrètes de profilage autorisées, les critères de sélection, les seuils de déclenchement des contrôles, ni les garanties procédurales offertes au contribuable.

Cette indétermination est problématique à un double titre.

D'un côté, elle laisse à l'administration une marge d'appréciation considérable pour concevoir et faire évoluer ses algorithmes sans réel contrôle parlementaire, ce qui est difficilement compatible avec le principe de légalité en matière de pouvoirs d'enquête.

De l'autre, elle empêche le contribuable, même assisté de son conseil, de prévoir de manière raisonnable l'étendue de l'ingérence dans sa vie financière et les usages concrets de ses données, contrairement à ce qu'exige la jurisprudence européenne en matière de surveillance.

V. Proportionnalité, minimisation et finalité : le RGPD comme rempart

Le RGPD impose que tout traitement de données, y compris par une autorité fiscale, repose sur une base légale claire, poursuive une finalité déterminée, explicite et légitime, respecte la minimisation des données et la proportionnalité, et garantisse une transparence minimale à l'égard de la personne concernée.

Appliqués aux dispositifs de datamining fondés sur le PCC, ces principes offrent une grille de lecture critique puissante au service de la défense.

Sur la finalité, le risque majeur est celui du dérapage fonctionnel : des données collectées pour des objectifs précis comme la lutte contre le blanchiment, l'assistance judiciaire, ou le contrôle d'une taxe spécifique sont progressivement réutilisées pour des analyses de plus en plus larges, visant à cartographier le risque fiscal global des contribuables.

Or, la simple invocation de la lutte contre la fraude ne saurait justifier toute et n'importe quelle réutilisation : la finalité doit rester spécifique, et tout élargissement devrait faire l'objet d'un débat parlementaire réel, assorti de garanties adéquates.

En matière de minimisation, le datamining fiscal est, par nature, en tension avec le principe : plus il y a de données, plus les algorithmes sont supposés « efficaces ».

La défense doit au contraire rappeler que l'administration ne peut traiter que les données strictement nécessaires à la vérification d'une obligation fiscale déterminée, et non l'ensemble des traces financières disponibles.

La question centrale devient alors : qu'est ce qui est réellement nécessaire pour vérifier la situation de ce contribuable, à ce moment précis, pour cet impôt donné ?

Tout traitement qui excède cette nécessité concrète est, au minimum, contestable, et potentiellement illicite.

VI. L'apport, trop souvent sous-estimé, de l'Autorité de protection des données

L'Autorité de protection des données (APD) s'est prononcée, à plusieurs reprises, sur des projets d'extension des pouvoirs du fisc en matière d'accès au PCC et de datamining, en insistant sur la distinction entre consultation ponctuelle et profilage systématique, et en rappelant les exigences du RGPD, notamment l'obligation de réaliser des analyses d'impact (DPIA) pour les traitements susceptibles d'engendrer des risques élevés.

Ses avis, même non contraignants, constituent une ressource stratégique pour la défense, en ce qu'ils documentent de manière argumentée les dérives potentielles et les insuffisances des garanties prévues.

La critique récurrente de l'APD porte sur le caractère trop vague des finalités, l'absence de limitation suffisante des catégories de données et la tendance à considérer le profilage comme une simple aide technique interne, sans en tirer les conséquences en termes de droits des personnes concernées.

De manière significative, l'APD souligne que le passage d'un accès casuistique au PCC à un traitement massif et croisé des données bancaires constitue un changement de nature, et non seulement de degré, qui devrait conduire à un renforcement substantiel des garanties, et non à un simple toilettage formel des lois existantes.

VII. Jurisprudence fiscale : les limites des pouvoirs d'enquête et le contrôle de proportionnalité

Même si la jurisprudence belge n'a pas encore épuisé la question du datamining fiscal fondé sur le PCC, plusieurs lignes de force se dégagent déjà des décisions relatives aux pouvoirs d'enquête, aux contrôles sur place, aux visites et aux saisies de données numériques.

Elles peuvent être transposées et invoquées, *mutatis mutandis*, contre les excès de la surveillance bancaire centralisée.

Les juridictions rappellent régulièrement que les pouvoirs du fisc sont d'interprétation stricte, qu'ils ne peuvent être exercés au-delà de ce que la loi prévoit expressément, et que l'administration ne dispose pas d'un pouvoir général de perquisition ou de fouille comparable à celui des autorités judiciaires.

La Cour de cassation a ainsi insisté sur l'absence de pouvoir de coercition, sur la nécessité du consentement pour certaines investigations et sur l'illicéité des preuves recueillies en violation des formes légales.

Ce cadre, conçu initialement pour des contrôles « analogiques », doit aujourd'hui être réaffirmé face aux dérives potentielles des contrôles « numériques ».

De même, la jurisprudence relative au secret professionnel et à la protection des communications entre l'avocat et son client, développée à propos des saisies informatiques et des visites domiciliaires, plaide en faveur d'un filtrage rigoureux lorsque les données financières analysées permettent d'identifier des relations protégées ou des flux sensibles.

L'idée que « ce n'est que de la donnée bancaire » ne résiste pas à l'analyse : la structure des paiements, la fréquence des transferts, la nature des contreparties peuvent révéler des éléments extrêmement intrusifs sur la vie privée et professionnelle, justifiant une protection renforcée.

VIII. Articulation contentieuse : fiscalité et protection des données

Pour la défense des droits du contribuable, l'enjeu principal est d'articuler intelligemment le contentieux fiscal classique et les voies ouvertes par le droit de la protection des données.

La stratégie ne peut plus se limiter à discuter les montants redressés ou l'interprétation matérielle des dispositions fiscales ; elle doit intégrer, dès l'amont, une contestation de la régularité même du traitement des données qui a conduit au contrôle.

Devant l'administration et les juridictions fiscales, il s'agit d'abord de documenter la manière dont le fisc a obtenu et utilisé les données bancaires : existence et contenu de la décision d'accès au PCC, motivation, fonctionnaire compétent, périmètre des comptes consultés, lien avec la finalité affichée.

Toute zone d'ombre doit être exploitée pour soulever l'irrégularité de la procédure, demander l'exclusion des éléments de preuve obtenus en violation des règles d'accès et, à défaut, invoquer le doute en faveur du contribuable.

Parallèlement, la personne concernée peut saisir l'APD d'une plainte portant sur la légalité du traitement, la disproportion du datamining ou l'absence de transparence sur le profilage.

Même si cette démarche n'a pas d'effet suspensif automatique sur la procédure fiscale, une décision critique de l'APD - ou même un avis - peut constituer un soutien précieux pour démontrer devant le juge fiscal que l'administration a violé le RGPD et, partant, les principes généraux de bonne administration et de respect des droits fondamentaux.

IX. Exemples pratiques de scénarios de défense

On peut illustrer ces enjeux par quelques scénarios typiques, transposables à la pratique quotidienne.

Dans un premier cas, un contribuable personne physique, détenteur de plusieurs comptes titres, reçoit une demande d'informations très ciblée, laissant supposer que l'administration connaît déjà l'existence de certains comptes non mentionnés dans la déclaration.

La défense consistera à exiger que l'administration explicite la source de ces informations, à vérifier la régularité de l'accès au PCC (conditions de forme et de fond), et, le cas échéant, à plaider l'irrégularité du contrôle et l'inadmissibilité des preuves tirées d'un accès illégal ou disproportionné.

Dans un second cas, une PME familiale est sélectionnée pour un contrôle sur la base d'un « profil de risque » lié à des flux fréquents entre comptes privés et professionnels.

Le conseil pourra interroger l'administration sur la logique de cette sélection, contester le caractère purement « auxiliaire » de l'algorithme et invoquer le droit, inspiré de l'article 22 du RGPD, d'obtenir une explication intelligible du traitement automatisé qui a conduit à la décision de contrôle.

Ici encore, la disproportion entre le caractère intrusif de l'analyse et la réalité économique de la PME peut être mise en avant, notamment lorsque les transferts ont des justifications simples et documentées.

Dans un troisième cas, une profession libérale (avocat, médecin) voit ses flux bancaires disséqués pour identifier des « marges anormales » ou des « comportements atypiques » dans la gestion des honoraires.

La défense devra rappeler avec force la spécificité du secret professionnel et dénoncer les typologies d'analyse qui reviennent, en pratique, à profiler la clientèle, la nature des dossiers ou l'intensité de l'activité, au mépris de la confidentialité.

Le recours à des lignes directrices déontologiques et à la jurisprudence sur la protection des relations avocat client pourra ici renforcer la contestation.

X. Pour un rééquilibrage en faveur du contribuable

Au terme de cette analyse, une conclusion s'impose : le tournant numérique de la fiscalité, s'il est irréversible, ne peut se faire au prix d'un effacement des garanties procédurales et matérielles du contribuable.

L'accès élargi au PCC, combiné aux techniques de datamining et de data morphing, doit être réencadré par des règles plus strictes, des contrôles indépendants effectifs et une appropriation déterminée par la défense des instruments offerts par le RGPD et la jurisprudence.

Concrètement, cela suppose : une base légale plus précise et sectorisée, des finalités circonscrites, une obligation de transparence renforcée sur les traitements et les algorithmes, des mécanismes de filtrage et de suppression des profils de risque, ainsi qu'un rôle accru de l'APD et du juge pour contrôler la proportionnalité des dispositifs.

Le contribuable ne doit pas devenir un « objet de données » passif dans un système de surveillance fiscale, mais demeurer un sujet de droit, titulaire de garanties effectives et opposables, que la pratique contentieuse devra faire vivre avec davantage de vigueur.

À nous de faire en sorte que cela n'arrive pas.

Thierry Litannie

Modifications récentes concernant le fonctionnement du registre UBO

Un arrêté royal du 11 décembre 2025, publié au *Moniteur belge* du 24 décembre 2025, apporte un certain nombre de modifications à l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO (acronyme anglais de « Ultimate Beneficial Owner »).

L'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO comporte, comme son nom l'indique, des dispositions relatives au fonctionnement du registre UBO. Sa tenue résulte d'obligations européennes.

En effet, ce registre est le registre visé aux articles 73 à 75 de 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., 6 octobre 2017), transposant la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (appelée aussi la « 4^e Directive »), telle que modifiée par la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE (appelée aussi la « 5^e Directive ») et la directive (UE) 2024/1640 relative aux mécanismes à mettre en place par les États membres pour prévenir l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant la directive (UE) 2019/1937, et modifiant et abrogeant la directive (UE) 2015/849.

Ces directives européennes (et la loi belge de transposition) obligent les États membres à prendre des mesures législatives et réglementaires afin que :

- les sociétés et autres entités juridiques constituées sur leur territoire aient l'obligation d'obtenir et de conserver les informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs bénéficiaires effectifs ;
- un registre centralisé reprenant les informations sur les bénéficiaires effectifs de ces entités soit mis en place afin de faciliter l'accès à ces informations.

La loi prévoit ainsi l'obligation pour les sociétés, A(I)SBL, fondations, trusts, fiducies et constructions juridiques similaires, non seulement de recueillir et de conserver des informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs bénéficiaires effectifs, mais aussi de transmettre ces informations au registre UBO dans le mois de leur création.

On relèvera également qu'un arrêté ministériel portant délégation de la compétence d'imposer des amendes administratives en matière d'infractions à l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO a été publié au M.B. du 2 mai 2022.

Il prévoit que les compétences prévues à l'article 132, § 6, de 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 et à l'article 18 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO sont déléguées aux titulaires des fonctions suivantes :

- 1°. l'administrateur général de l'Administration générale de la Trésorerie du Service public fédéral Finances ;
- 2°. en cas d'empêchement de la personne susmentionnée, le chef du service qui gère le registre UBO au sein de cette administration, ainsi que toutes personnes ayant au moins un titre de conseiller, faisant partie de ce service.

Le registre UBO fait l'objet des recommandations 24 et 25 du GAFI - Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération (adoptées en séance plénière en février 2012 et mises à jour en octobre 2025).

Le Groupe d'action financière (GAFI) est un organisme intergouvernemental d'élaboration de politiques dont l'objectif est d'établir des normes internationales, et de développer et promouvoir les politiques nationales et internationales de lutte contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération des armes de destruction massive. Les recommandations du GAFI sont reconnues comme les normes internationales en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LBC/FT).

Les recommandations 24 et 25 susmentionnées figurent dans le titre E, « TRANSPARENCE ET BÉNÉFICIAIRES EFFECTIFS DES PERSONNES MORALES ET CONSTRUCTIONS JURIDIQUES ». Il est précisé à leur égard que ces recommandations ont une note interprétative, qui doit être lue conjointement avec la recommandation. Elles sont libellées comme suit :

24. Transparence et bénéficiaires effectifs des personnes morales

Les pays devraient évaluer les risques d'utilisation des personnes morales à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et prendre des mesures pour empêcher leur utilisation abusive. Les pays devraient s'assurer que des informations satisfaisantes, exactes et à jour sur les bénéficiaires effectifs et sur le contrôle des personnes morales peuvent être obtenues ou sont accessibles rapidement et efficacement par les autorités compétentes au travers d'un registre sur les bénéficiaires effectifs ou d'un mécanisme alternatif. Les pays ne devraient pas permettre aux personnes morales d'émettre des actions au porteur ou des bons de souscription d'actions au porteur, et devraient prendre des mesures pour prévenir l'utilisation abusive des actions au porteur et des bons de souscription d'actions au porteur existants. Les pays devraient prendre des mesures efficaces pour s'assurer que les actionnaires ou administrateurs agissant pour le compte d'une autre personne (nominee shareholders or nominee directors) ne soient pas détournés à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. Les pays devraient envisager de faciliter l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs et aux informations sur le contrôle des personnes morales par les institutions financières et les EPNFD lorsqu'elles mettent en œuvre les obligations des recommandations 10 et 22.

25. Transparence et bénéficiaires effectifs des constructions juridiques

Les pays devraient évaluer les risques d'utilisation des constructions juridiques à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et prendre des mesures pour empêcher leur utilisation illicite. En particulier, les pays devraient s'assurer que des informations satisfaisantes, exactes et à jour sur les trusts exprès, les trusts et autres constructions juridiques similaires, parmi lesquelles des informations sur le(s) constituant(s), le(s) trustee(s) et le(s) bénéficiaire(s), peuvent être obtenues ou sont accessibles efficacement et en temps opportun par les autorités compétentes. Les pays devraient envisager de faciliter l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs et sur le contrôle des structures juridiques par les institutions financières et les entreprises et professions non financières désignées lorsqu'elles mettent en œuvre les obligations des recommandations 10 et 22.

Pourquoi un nouvel arrêté royal et des modifications apportée à l'A.R. du 30 juillet 2018 ?

L'arrêt de la Cour de justice rendu le 22 novembre 2022 (dans les affaires jointes C-37/20 et C-301/20, WM et Sovim SA contre Luxembourg Business Registers) a annulé la modification apportée par la 5^e Directive à l'article 30, paragraphe 5, de la 4^e Directive, dans la mesure où elle exigeait des États membres qu'ils assurent que les informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés et d'autres entités juridiques constituées sur leur territoire soient accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public.

À des fins de clarté juridique, la 6^e Directive 2024/1640 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2024 (J.O.U.E., 19 juin 2024) a adapté cette disposition en précisant que seules les personnes ou organisations ayant un intérêt légitime devraient pouvoir avoir accès à ces informations. La même condition devant s'appliquer à l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs de trusts ou de constructions juridiques.

Les principaux considérants de cette Directive qui sont utiles ici sont les suivants :

(30) Les entités chargées des registres centraux devraient exercer leurs fonctions à l'abri de toute influence induue, y compris toute influence politique ou industrielle induue, en ce qui concerne la vérification des informations, l'imposition de mesures ou de sanctions et l'octroi d'un accès aux personnes ayant un intérêt légitime. À cette fin, les entités chargées des registres centraux devraient avoir mis en place des politiques de prévention et de gestion des conflits d'intérêts.

(40) Afin de limiter les ingérences dans le droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel, il convient de subordonner l'accès du public aux informations sur les bénéficiaires effectifs conservées dans les registres centraux à la démonstration d'un intérêt légitime. Les approches divergentes des États membres quant à la vérification de cet intérêt légitime peuvent entraver la mise en œuvre harmonisée du cadre LBC/FT et la finalité préventive pour laquelle un tel accès des membres du public est autorisé. Il est donc nécessaire d'élaborer un cadre pour la reconnaissance et la vérification de l'intérêt légitime au niveau de l'Union, dans le plein respect de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après dénommée « charte »). Lorsqu'il existe un intérêt légitime, le public devrait pouvoir accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs d'entités juridiques et les constructions juridiques. L'intérêt légitime devrait être présumé pour certaines catégories du public. L'accès fondé sur un intérêt légitime ne devrait pas être subordonné au statut ou à la forme juridique de la personne qui demande l'accès.

(41) Les organisations non gouvernementales, les universitaires et les journalistes d'investigation ont contribué à la réalisation des objectifs de l'Union dans la lutte contre le blanchiment de capitaux, ses infractions sous-jacentes et le financement du terrorisme. Il y a donc lieu de les considérer comme ayant un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs, qui sont essentielles pour qu'elles puissent remplir leurs missions et exercer un contrôle public, le cas échéant. (...)

(43) Compte tenu de la nature transfrontière du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes et du financement du terrorisme, il convient de reconnaître que les autorités des pays tiers ont un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs concernant les entités juridiques et constructions juridiques de l'Union, lorsqu'un tel accès est nécessaire pour ces autorités dans le cadre d'enquêtes ou d'analyses spécifiques pour l'exécution de leurs tâches en matière de LBC/FT. (...)

(44) Afin de garantir un régime d'accès suffisamment souple et capable de s'adapter aux nouvelles circonstances émergentes, les États membres devraient pouvoir accorder l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs, au cas par cas, à toute personne pouvant démontrer un intérêt légitime lié à la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes et du financement du terrorisme, ainsi qu'à la lutte contre ces phénomènes. Les États membres devraient recueillir des informations sur les cas d'intérêt légitime qui vont au-delà des catégories définies dans la présente directive et les notifier à la Commission.

(50) Afin d'éviter les approches divergentes en ce qui concerne la mise en œuvre de la notion d'intérêt légitime en vue de l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs, les procédures de reconnaissance d'un tel intérêt légitime devraient être harmonisées. Il conviendrait d'inclure des modèles communs pour la demande et la reconnaissance de l'intérêt légitime, ce qui faciliterait la reconnaissance mutuelle par les registres centraux dans l'ensemble de l'Union. À cette fin, il convient de conférer des compétences d'exécution à la Commission pour établir des modèles et des procédures harmonisés.

(53) L'identification des demandeurs est nécessaire pour garantir que seules les personnes ayant un intérêt légitime peuvent accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs. Toutefois, le processus d'identification devrait être mené d'une manière qui ne donne pas lieu à une discrimination, y compris fondée sur le pays de résidence ou la nationalité des demandeurs. À cette fin, les États membres devraient prévoir des mécanismes d'identification suffisants, y compris, mais sans s'y limiter, des

dispositifs d'identification électronique, notifiés au titre du règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil, et des services de confiance qualifiés adéquats, afin de permettre aux personnes ayant un intérêt légitime d'accéder effectivement aux informations sur les bénéficiaires effectifs.

(54) La directive (UE) 2018/843 a permis l'interconnexion des registres centraux des États membres contenant des informations sur les bénéficiaires effectifs par l'intermédiaire de la plateforme centrale européenne instituée par la directive (UE) 2017/1132. L'interconnexion s'est révélée essentielle pour veiller à l'accès transfrontière effectif aux informations sur les bénéficiaires effectifs des autorités compétentes, des entités assujetties et des personnes ayant un intérêt légitime. Il faudra poursuivre le développement afin de mettre en œuvre les nouvelles exigences réglementaires avant la transposition de la présente directive. Par conséquent, il convient de continuer à travailler sur l'interconnexion avec la participation des États membres dans le fonctionnement de tout le système, ce qui devrait être assuré au moyen d'un dialogue régulier entre la Commission et les représentants des États membres sur les questions concernant le fonctionnement du système et sur son développement futur.

(55) Grâce à l'interconnexion des registres centraux des États membres, l'accès national et transfrontière aux informations sur les bénéficiaires effectifs de constructions juridiques contenues dans le registre central de chaque État membre devrait être accordé sur la base de la définition de l'intérêt légitime, en vertu d'une décision prise par l'entité chargée du registre central concerné. (...)

(135) Compte tenu de la nécessité de mettre en œuvre d'urgence une approche harmonisée en matière d'accès aux registres centraux sur la base de la démonstration d'un intérêt légitime, les dispositions pertinentes devraient être transposées par les États membres au plus tard le 10 juillet 2026. Toutefois, étant donné que la période initiale du nouveau régime d'accès sur la base de la démonstration d'un intérêt légitime connaîtra probablement un pic de demandes à traiter par les entités chargées des registres centraux, les délais impartis pour accorder un accès ne devraient pas s'appliquer pendant les quatre premiers mois d'application du nouveau régime. Les États membres devraient mettre en place des points d'accès uniques pour les informations se rapportant aux registres immobiliers au plus tard le 10 juillet 2029. Les mécanismes automatisés centralisés permettant l'identification des titulaires de comptes bancaires ou de comptes de paiement, de comptes de titres, de comptes de crypto-actifs ainsi que de coffres-forts devraient également être interconnectés à cette date.

Les articles pertinents de la Directive

Ces considérants ont abouti à l'adoption des articles 12 à 15 de la Directive. Ils sont libellés comme suit :

Article 12 - Règles particulières pour l'accès des personnes ayant un intérêt légitime aux registres des bénéficiaires effectifs

1. Les États membres veillent à ce que toute personne physique ou morale qui peut démontrer un intérêt légitime pour la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes et du financement du terrorisme ainsi que la lutte contre ces phénomènes ait accès aux informations suivantes sur les bénéficiaires effectifs d'entités juridiques et de constructions juridiques conservées dans les registres centraux interconnectés visés à l'article 10, sans alerter l'entité juridique ou la construction juridique concernée :

- a) le nom du bénéficiaire effectif ;
- b) le mois et l'année de naissance du bénéficiaire effectif ;
- c) le pays de résidence et la ou les nationalités du bénéficiaire effectif ;
- d) pour les bénéficiaires effectifs d'entités juridiques, la nature et l'étendue des intérêts effectifs détenus ;
- e) pour les bénéficiaires effectifs de trusts exprès ou de constructions juridiques similaires, la nature des intérêts effectifs.

Outre les informations visées au premier alinéa du présent paragraphe, les États membres veillent à ce que toute personne physique ou morale visée au paragraphe 2, points a), b) et e), ait également accès aux informations sur l'historique relatives aux bénéficiaires effectifs de l'entité ou de la construction

juridique, y compris des entités juridiques ou constructions juridiques qui ont été dissoutes ou ont cessé d'exister au cours des cinq années précédentes, ainsi qu'à une description de la structure de contrôle ou de propriété.

L'accès prévu au présent paragraphe est accordé par voie électronique. Toutefois, les États membres veillent à ce que les personnes physiques et morales qui peuvent démontrer un intérêt légitime puissent également accéder aux informations sous d'autres formes si elles ne peuvent pas utiliser des moyens électroniques.

2. Les personnes physiques ou morales suivantes sont réputées avoir un intérêt légitime à accéder aux informations énumérées au paragraphe 1 :

a) les personnes agissant à des fins journalistiques, de signalement ou de toute autre forme d'expression médiatique en rapport avec la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes ou du financement du terrorisme, ou avec la lutte contre ces phénomènes ;

b) les organisations de la société civile, y compris les organisations non gouvernementales et les universitaires, qui ont un lien avec la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes ou du financement du terrorisme, ou avec la lutte contre ces phénomènes ;

c) les personnes physiques ou morales susceptibles de conclure une transaction avec une entité ou construction juridique et qui souhaitent empêcher tout lien entre une telle transaction et le blanchiment de capitaux, ses infractions sous-jacentes ou le financement du terrorisme ;

d) les entités soumises à des exigences en matière de LBC/FT dans des pays tiers, à condition qu'elles puissent démontrer la nécessité d'accéder aux informations visées au paragraphe 1 en ce qui concerne une entité juridique ou une construction juridique pour exercer des mesures de vigilance à l'égard de la clientèle eu égard à un client ou un client potentiel conformément aux exigences en matière de LBC/FT dans ces pays tiers ;

e) les homologues de pays tiers des autorités compétentes de l'Union en matière de LBC/FT, à condition qu'ils puissent démontrer la nécessité d'accéder aux informations visées au paragraphe 1 en ce qui concerne une entité juridique ou une construction juridique pour s'acquitter de leurs tâches au titre des cadres LBC/FT de ces pays tiers dans le cadre d'un cas concret ;

f) les autorités des États membres chargées de mettre en œuvre le titre I, chapitres II et III, de la directive (UE) 2017/1132, en particulier les autorités chargées de l'immatriculation des sociétés dans le registre visé à l'article 16 de ladite directive, et les autorités des États membres chargées de contrôler la légalité des transformations, fusions et scissions des sociétés de capitaux conformément au titre II de ladite directive ;

g) les autorités responsables des programmes désignées par les États membres conformément à l'article 71 du règlement (UE) 2021/1060, en ce qui concerne les bénéficiaires de fonds de l'Union ;

h) les autorités publiques mettant en œuvre la facilité pour la reprise et la résilience au titre du règlement (UE) 2021/241, en ce qui concerne les bénéficiaires au titre de la facilité ;

i) les autorités publiques des États membres dans le cadre des procédures de passation des marchés publics, en ce qui concerne les soumissionnaires et les opérateurs auxquels le marché est attribué dans le cadre de la procédure de passation des marchés publics ;

j) les fournisseurs de produits LBC/FT, dans la stricte mesure où les produits élaborés sur la base des informations visées au paragraphe 1 ou contenant ces informations ne sont fournis qu'à des clients qui sont des entités assujetties ou des autorités compétentes, à condition que ces fournisseurs puissent démontrer la nécessité d'accéder aux informations visées au paragraphe 1 dans le cadre d'un contrat conclu avec une entité assujettie ou une autorité compétente.

Outre les catégories recensées au premier alinéa, les États membres veillent également à ce que d'autres personnes qui sont en mesure de démontrer un intérêt légitime en ce qui concerne la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes et du financement du terrorisme, ainsi que de la lutte contre ces phénomènes, aient accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs au cas par cas.

3. Au plus tard le 10 juillet 2026, les États membres communiquent à la Commission :

a) la liste des autorités publiques habilitées à consulter les informations sur les bénéficiaires effectifs en vertu du paragraphe 2, points f), g) et h), et des autorités publiques ou catégories d'autorités publiques habilitées à consulter les informations sur les bénéficiaires effectifs en vertu du paragraphe 2, point i) ;

b) toutes les catégories supplémentaires de personnes qui ont été déclarées comme ayant un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs identifiées conformément au paragraphe 2, deuxième alinéa.

Les États membres notifient à la Commission toute modification ou tout ajout aux catégories visées au premier alinéa sans retard et, en tout état de cause, dans un délai d'un mois à compter de sa survenance.

La Commission met les informations reçues en vertu du présent paragraphe à la disposition des autres États membres.

4. Les États membres veillent à ce que les registres centraux tiennent des registres des personnes accédant aux informations en vertu du présent article et puissent les divulguer aux bénéficiaires effectifs lorsqu'ils présentent une demande conformément à l'article 15, paragraphe 1, point c), du règlement (UE) 2016/679.

Toutefois, les États membres veillent à ce que les informations fournies par les registres centraux ne permettent pas d'identifier toute personne qui consulte le registre lorsque ces personnes sont :

- a) des personnes agissant à des fins journalistiques, de signalement ou de toute autre forme d'expression médiatique en rapport avec la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes et du financement du terrorisme et avec la lutte contre ces phénomènes ;
- b) des organisations de la société civile qui ont un lien avec la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes ou du financement du terrorisme, ou avec la lutte contre ces phénomènes.

En outre, les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux s'abstiennent de divulguer l'identité de tout homologue de pays tiers des autorités compétentes de l'Union en matière de LBC/FT visées à l'article 2, paragraphe 1, point 44) a) et c), du règlement (UE) 2024/1624, aussi longtemps que le nécessite la protection des analyses ou des enquêtes de cette autorité.

En ce qui concerne les personnes visées au deuxième alinéa, points a) et b), du présent paragraphe, les États membres veillent à ce que, lorsque les bénéficiaires effectifs présentent une demande conformément à l'article 15, paragraphe 1, point c), du règlement (UE) 2016/679, ils reçoivent des informations sur la fonction ou l'emploi occupé par les personnes ayant consulté leurs informations sur les bénéficiaires effectifs.

Aux fins du troisième alinéa, lorsqu'elles demandent l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs en vertu du présent article, les autorités indiquent la période pendant laquelle elles demandent aux registres centraux de s'abstenir de divulguer leur identité, qui ne dépasse pas cinq ans, et les raisons justifiant cette restriction, y compris la manière dont la transmission des informations compromettrait l'objectif de leurs analyses et enquêtes. Les États membres veillent à ce que, lorsque les registres centraux ne divulguent pas l'identité de l'entité ayant consulté les informations sur les bénéficiaires effectifs, toute prolongation de ce délai ne soit accordée que sur la base d'une demande motivée de l'autorité du pays tiers, pour une période maximale d'un an, après laquelle une nouvelle demande motivée de prolongation est présentée par cette autorité.

Article 13 - Procédure de vérification et de reconnaissance mutuelle d'un intérêt légitime pour l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs

1. Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux visés à l'article 10 prennent des mesures pour vérifier l'existence de l'intérêt légitime visé à l'article 12 sur la base des documents, informations et données obtenus de la personne physique ou morale cherchant à accéder au registre central (ci-après dénommée « demandeur ») et, le cas échéant, des informations dont elles disposent en vertu de l'article 12, paragraphe 3.

2. L'existence d'un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs est déterminée en tenant compte :

- a) de la fonction ou de l'emploi occupé par le demandeur ; et
- b) à l'exception des personnes visées à l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, points a) et b), du lien avec les entités juridiques ou constructions juridiques spécifiques dont les informations sont demandées.

3. Les États membres veillent à ce que, lorsque l'accès aux informations est demandé par une personne dont l'intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs relevant de l'une des catégories visées à l'article 12, paragraphe 2, premier alinéa, a déjà été vérifié par le registre central d'un autre État membre, la vérification de la condition visée au paragraphe 2, point a), du présent article soit satisfaite en recueillant les preuves attestant l'intérêt légitime émises par le registre central de cet autre État membre.

Les États membres peuvent appliquer la procédure prévue au premier alinéa du présent paragraphe aux catégories supplémentaires recensées par d'autres États membres conformément à l'article 12, paragraphe 2, deuxième alinéa.

4. Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux vérifient l'identité des demandeurs lorsqu'ils accèdent aux registres. À cette fin, les États membres veillent à ce que des processus suffisants soient disponibles pour vérifier l'identité du demandeur, y compris en autorisant l'utilisation de moyens d'identification électronique et des services de confiance qualifiés pertinents conformément au règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil.

5. Aux fins du paragraphe 2, point a), les États membres veillent à ce que les registres centraux disposent de mécanismes permettant un accès, de manière répétée, aux personnes ayant un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs sans qu'il soit nécessaire d'évaluer la fonction ou l'emploi qu'elles occupent chaque fois qu'elles accèdent aux informations.

6. À partir du 10 novembre 2026, les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux procèdent à la vérification visée au paragraphe 1 et fournissent une réponse au demandeur dans un délai de douze jours ouvrables.

Par dérogation au premier alinéa, dans le cas d'un nombre soudainement élevé de demandes d'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs en vertu du présent article, le délai de réponse au demandeur peut être prolongé de 12 jours ouvrables. Si, après l'expiration de la prolongation, le nombre de demandes reçues reste élevé, ce délai peut être prolongé de 12 jours ouvrables supplémentaires. Les États membres notifient en temps utile à la Commission toute prolongation visée au deuxième alinéa.

Lorsque les entités chargées des registres centraux décident d'accorder l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs, elles délivrent un certificat d'accès pour une durée de trois ans. Les entités chargées des registres centraux répondent à toute demande ultérieure d'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs émanant de la même personne dans un délai de sept jours ouvrables.

7. Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux ne refusent une demande d'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs que pour l'un des motifs suivants :

- a) le demandeur n'a pas fourni les informations ou documents nécessaires conformément au paragraphe 1 ;
 - b) un intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs n'a pas été démontré ;
 - c) lorsque, sur la base des informations en sa possession, l'entité chargée du registre central a des craintes plausibles concernant l'utilisation des informations à des fins autres que celles pour lesquelles elles ont été demandées ou l'utilisation des informations à des fins qui ne sont pas liées à la prévention du blanchiment de capitaux, de ses infractions sous-jacentes ou du financement du terrorisme ;
 - d) une ou plusieurs des situations visées à l'article 15 s'appliquent ;
 - e) dans les cas visés au paragraphe 3, l'intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs accordées par le registre central d'un autre État membre ne s'applique pas aux fins pour lesquelles les informations sont demandées ;
 - f) lorsque le demandeur se trouve dans un pays tiers et que la réponse à la demande d'accès aux informations ne serait pas conforme aux dispositions du chapitre V du règlement (UE) 2016/679.
- Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux envisagent de demander des informations ou des documents supplémentaires au demandeur avant de refuser une demande d'accès pour les motifs énumérés au premier alinéa, points a), b), c) et e). Lorsque les entités chargées des registres centraux demandent des informations complémentaires, le délai de réponse est prolongé de sept jours ouvrables.

8. Lorsque les entités chargées des registres centraux refusent de donner l'accès aux informations en vertu du paragraphe 7, les États membres exigent qu'ils informent le demandeur des motifs du refus et de leur droit de recours. L'entité chargée du registre central documente les mesures prises pour évaluer la demande et obtenir des informations supplémentaires conformément au paragraphe 7, deuxième alinéa.

Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux puissent révoquer l'accès lorsque l'un des motifs énumérés au paragraphe 7 survient ou est porté à la connaissance de l'entité chargée du registre central après que cet accès a été accordé, y compris, le cas échéant, sur la base d'une révocation par un registre central dans un autre État membre.

9. Les États membres veillent à ce qu'il existe des recours juridictionnels ou administratifs pour contester le refus ou la révocation de l'accès conformément au paragraphe 7.

10. Les États membres veillent à ce que les entités chargées des registres centraux puissent réitérer la vérification de la fonction ou de l'emploi occupé au titre du paragraphe 2, point a), de temps en temps et, en tout état de cause, au plus tôt douze mois après l'octroi de l'accès, sauf si l'entité chargée du registre central a des motifs raisonnables de croire que l'intérêt légitime n'existe plus.

11. Les États membres exigent des personnes auxquelles l'accès a été accordé en vertu du présent article qu'elles notifient à l'entité chargée du registre central les modifications susceptibles de déclencher la cessation d'un intérêt légitime validé, y compris les modifications concernant la fonction ou l'emploi qu'elles occupent.

12. Les États membres peuvent choisir de mettre les informations sur les bénéficiaires effectifs conservées dans leurs registres centraux à la disposition des demandeurs lors du paiement d'une redevance, qui se limite à ce qui est strictement nécessaire pour couvrir les coûts liés à la garantie de la qualité des informations inscrites dans ces registres et à la mise à disposition des informations. Ces redevances sont fixées de manière à ne pas compromettre l'accès effectif aux informations conservées dans les registres centraux.

Article 14 - Modèles et procédures

1. La Commission définit, par voie d'actes d'exécution, les spécifications techniques et les procédures nécessaires à la mise en œuvre de l'accès, fondé sur un intérêt légitime, aux registres centraux visés à l'article 10, y compris :

a) des modèles normalisés pour la demande d'accès au registre central et pour la demande d'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs concernant les entités juridiques et les constructions juridiques ;

b) des modèles normalisés à utiliser par les registres centraux pour la confirmation ou le refus d'une demande d'accès au registre ou d'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs ;

c) des procédures visant à faciliter la reconnaissance mutuelle de l'intérêt légitime à accéder aux informations sur les bénéficiaires effectifs par les registres centraux des États membres autres que celle au cours de laquelle la demande d'accès a été présentée et acceptée pour la première fois, y compris des procédures visant à garantir le transfert sécurisé d'informations sur un demandeur ;

d) des procédures permettant aux registres centraux de se notifier mutuellement les révocations de l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs conformément à l'article 13, paragraphe 8.

2. Les actes d'exécution visés au paragraphe 1 du présent article sont adoptés en conformité avec la procédure d'examen visée à l'article 72, paragraphe 2.

Article 15 - Exceptions aux règles d'accès aux registres des bénéficiaires effectifs

Dans des circonstances exceptionnelles à définir en droit national, lorsque l'accès visé à l'article 11, paragraphe 3, et à l'article 12, paragraphe 1, exposerait le bénéficiaire effectif à un risque disproportionné de fraude, d'enlèvement, de chantage, d'extorsion, de harcèlement, de violence ou d'intimidation, ou lorsque le bénéficiaire effectif est un mineur ou est autrement frappé d'incapacité, les États membres prévoient une dérogation concernant l'accès à tout ou partie des informations personnelles sur le bénéficiaire effectif. Les États membres veillent à ce que ces dérogations soient accordées au cas par cas sur la base d'une évaluation détaillée du caractère exceptionnel des circonstances et de la confirmation de l'existence de ces risques disproportionnés. Le droit d'obtenir une révision administrative de la décision accordant la dérogation et le droit à un recours juridictionnel effectif sont garantis. Un État membre ayant accordé des dérogations publie des données statistiques annuelles sur le nombre de dérogations accordées ainsi que sur les raisons données, et communique ces données à la Commission.

Les dérogations accordées conformément au présent article ne s'appliquent pas aux entités assujetties visées à l'article 3, point 3) b), du règlement (UE) 2024/1624 lorsqu'il s'agit de fonctionnaires.

Les conséquences de l'arrêt du 22 novembre 2022

Les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice du 22 novembre vont au-delà de l'article 30, paragraphe 5, de la 5^e Directive et sont similaires en ce qui concerne les dispositions régissant l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs des constructions juridiques. Afin de veiller à ce que le cadre de l'Union trouve le juste équilibre entre la protection des droits fondamentaux et la recherche d'un objectif légitime d'intérêt général tel que la protection du système financier de l'Union contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, la Directive 2024/1640 a donc également apporté des modifications à l'article 31, paragraphe 4, de la 5^e Directive.

La Directive 2024/1640 prévoit que les États membres doivent transposer ces modifications dans un délai d'un an à compter de sa date d'entrée en vigueur, soit le 10 juillet 2025.

L'article 74, 1), de la Directive 2024/1640 relative à l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés et d'autres entités juridiques a été transposé par les articles 6, c) et 7, c), de l'arrêté royal du 8 février 2023 modifiant l'arrêté royal du 30 juillet 2018 suite à l'arrêt de la Cour de justice susmentionné.

Le présent arrêté du 11 décembre 2025 vise donc à transposer l'article 74, 2), de la Directive (UE) 2024/1640.

Pour ce faire, il modifie l'arrêté royal du 30 juillet 2018, tel que modifié par l'arrêté royal du 23 septembre 2020, par l'arrêté royal du 6 juin 2022 et l'arrêté royal du 8 février 2023, en abrogeant l'article 7, 4^o, qui concernait l'accès à certaines informations reprises dans le registre UBO par toute personne physique ou morale qui introduit une demande par voie électronique à l'Administration de la Trésorerie, portant sur un trust, une fiducie ou une construction juridique similaire qui contrôle une autre société ou personne morale que celle visée à l'article 1:33 du CSA ou une autre entité juridique, par propriété directe ou indirecte, notamment au moyen d'actions au porteur ou par le biais d'un contrôle par d'autres moyens.

À remarquer que l'article 11 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 est abrogé car il n'a plus de raison d'être.

Les remarques du Conseil d'État

Le Conseil d'État a tout d'abord critiqué la 'temporalité' des formalités.

Même si, depuis la modification des lois coordonnées sur le Conseil d'État par la loi du 2 avril 2003, le non-accomplissement des formalités ne peut plus conduire à l'irrecevabilité des demandes d'avis, il n'en reste pas moins qu'en principe la section de législation ne peut être consultée qu'à l'issue des différentes étapes de la préparation administrative du projet et après que l'organe compétent pour l'établir a eu la possibilité de l'adapter éventuellement à la lumière des éléments recueillis lors de l'accomplissement des formalités. Il serait ainsi évité que le Conseil d'État donne son avis sur un projet de texte non définitif et il serait garanti que l'avis soit rendu sur la base d'une information complète concernant tous les éléments pertinents en cause (Avis 41.417/AG à 41.420/AG donné le 6 octobre 2006 sur des avant-projets devenus respectivement la loi du 10 mai 2007 modifiant la loi du 30 juillet 1981 tendant à réprimer certains actes inspirés par le racisme et la xénophobie, la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre la discrimination entre les femmes et les hommes, la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination et la loi du 10 mai 2007 adaptant le Code judiciaire à la législation tendant à lutter contre les discriminations et réprimant certains actes inspirés par le racisme ou la xénophobie, Ch. Repr., sess. 2006-2007, DOC 51-2720/001, p. 126).

Cette observation s'applique *a fortiori* pour l'avis de l'Autorité de protection des données lorsqu'il s'agit de projets qui, comme celui à l'examen, concernent par excellence le traitement de données à caractère personnel, l'obligation consultative ayant précisément pour objectif de vérifier si le régime en projet est bien conforme aux exigences juridiques imposées en matière de traitement de données à

caractère personnel (Avis 72.346/2 donné le 9 novembre 2022 sur un projet devenu l'arrêté royal du 8 février 2023 modifiant l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO, p. 4)

En l'espèce, l'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé postérieurement à la saisine du Conseil d'État (l'avis de l'Autorité de protection des données a été sollicité le 2 octobre 2025 et l'avis de la section de législation du Conseil d'État a été sollicité le 1^{er} octobre 2025).

Or, le projet a pour objet d'organiser la collecte et le traitement de données à caractère personnel dans le cadre du registre UBO. La prise en compte du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 « relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) » est donc au cœur de l'examen du projet.

La méthode consistant à saisir la section de législation du Conseil d'État postérieurement à l'Autorité de protection des données est donc, surtout en l'espèce, particulièrement critiquable.

Le fait que l'Autorité de protection des données ait eu, en l'occurrence, le temps de rendre son avis dans l'intervalle n'en rend pas la méthode utilisée moins critiquable.

Si l'accomplissement de cette formalité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État sur des points autres que de pure forme et ne résultant pas des suites réservées au présent avis, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à nouveau à l'avis de la section de législation conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État. Bref, pas content le Conseil d'État !

Il passe alors à l'examen du projet et formule l'observation générale suivante.

Le rapport au Roi indique que le projet vise à transposer partiellement la directive (UE) 2024/1640 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2024 « relative aux mécanismes à mettre en place par les États membres pour prévenir l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant la directive (UE) 2019/1937, et modifiant et abrogeant la directive (UE) 2015/849 », en particulier l'article 74, 2), de cette dernière.

Cet article 74, 2), remplace l'article 31, paragraphe 4 de la directive (UE) 2015/849 en y omettant le littéra d) qui donnait accès aux informations du registre des bénéficiaires effectifs à « toute personne physique ou morale qui introduit une demande écrite portant sur une fiducie/un trust ou une construction juridique similaire qui détient ou possède une participation de contrôle dans une société ou autre entité juridique autres que celles visées à l'article 30, paragraphe 1, par propriété directe ou indirecte, notamment au moyen d'actions au porteur ou par le biais d'un contrôle par d'autres moyens ».

Ce littéra d) a été transposé en droit belge par deux actes distincts :

- l'article 5 de la loi du 8 février 2023 portant modification de 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 (à noter que cette loi omet d'indiquer qu'elle opère la transposition (partielle) de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE) (en modifiant l'article 75 de 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) et
- l'article 7 de l'arrêté royal du 23 septembre 2020 modifiant l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO (en modifiant l'article 7 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO).

À ce jour, l'article 74, 2), de la directive (UE) 2024/1640 n'a pas encore été transposé en ce qui concerne l'article 75 de la loi du 18 septembre 2017.

L'attention de l'auteur du projet est attirée sur la nécessité d'également modifier, par un texte législatif, l'article 75, § 2, de la loi du 18 septembre 2017.

Interrogée à cet égard, la déléguée a répondu : « En effet, 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 est également en cours de modification. Nous renvoyons en particulier aux modifications prévues aux articles 159 et 160 du projet de loi mettant en œuvre le règlement (UE) 2023/1114 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2023 sur les marchés de crypto-actifs et le règlement (UE) 2023/1113 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2023 sur les informations accompagnant les transferts de fonds et de certains crypto-actifs, et modifiant la directive (UE) 2015/849 et portant des dispositions financières diverses. [Il s'agit des] articles 159 et 160 du projet de loi. Ce projet de loi a déjà été soumis au Conseil d'État pour avis ».

À noter que la loi susvisée a été adoptée (cf. la loi du 11 décembre 2025 et ses 169 articles a été publiée au M.B. du 24 décembre 2025).

Sur le dispositif proprement dit, le Conseil d'État s'est intéressé à l'article 2.

Interrogée quant à la suppression de la dernière phrase de l'article 7, 4°, de l'arrêté royal du 30 juillet 2018, insérée par l'arrêté royal 8 février 2023, et si cette suppression implique que les personnes physiques ne disposant pas des moyens informatiques nécessaires ne pourront plus introduire leur demande par écrit via un envoi recommandé et s'il ne convenait pas de faire figurer cette dernière phrase après l'article 7, 3°, en ce qui concerne les personnes ayant accès sur base d'un intérêt légitime, la déléguée a répondu « Les personnes et organisations qui ont obtenu l'accès en vertu de l'article 7, 4°, de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 seront désormais soumises à l'application de l'article 7, 3°, (accès uniquement sur la base d'un intérêt légitime). Cet accès en vertu de l'article 7, 3°, est alors régi par l'article 10 de l'arrêté royal : les conditions et règles d'accès basé sur un intérêt légitime. L'article 10, § 1^{er}, alinéa 2, prévoit la possibilité d'introduire une demande par courrier recommandé : « La personne physique qui ne dispose pas des moyens informatiques nécessaires, peut introduire sa demande par écrit via un envoi recommandé ».

Enfin sur le fait que le projet ne prévoit pas de date d'entrée en vigueur, la déléguée a répondu : « Nous confirmons que l'intention est bien que l'arrêté entre en vigueur le dixième jour suivant sa publication au Moniteur belge. [...]. L'arrêté royal en projet sera publié au Moniteur belge le même jour que le projet de loi précité [mettant en œuvre le règlement (UE) 2023/1114 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2023 sur les marchés de crypto-actifs etc.], qui sera prochainement examiné par la commission Finances et Budget de la Chambre des représentants. Les deux textes entreront donc en vigueur dix jours après cette publication, c'est-à-dire le même jour ».

Le texte réglementaire signé par le Roi

En fin de compte, l'arrêté royal du 11 décembre 2025 tient en peu de mots.

Article 1^{er}. Le présent arrêté transpose partiellement la directive (UE) 2024/1640 du Parlement européen et du Conseil du 31 mai 2024 relative aux mécanismes à mettre en place par les Etats membres pour prévenir l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant la directive (UE) 2019/1937, et modifiant et abrogeant la directive (UE) 2015/849.

Art. 2. Dans l'article 7 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO, modifié par les arrêtés royaux du 23 septembre 2020 et du 8 février 2023, le 4° est abrogé.

Art. 3. L'article 11 du même arrêté, modifié par les arrêtés royaux du 23 septembre 2020 et du 8 février 2023, est abrogé.

Art. 4. Dans l'article 16, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du même arrêté, modifié par l'arrêté royal du 23 septembre 2020, les mots « 7, 2^o à 4 » sont remplacés par les mots « 7, 2^o et 3^o ».

Qui a en définitive accès aux registres UBO européens ?

L'accès aux Registres des Bénéficiaires Effectifs (UBO) européens est présenté comme étant désormais restreint :

- aux autorités publiques (police, administration fiscale, etc.) : accès complet et sans frais ;
- aux entités assujetties 'obligées' (banques, notaires, avocats, et professions réglementées soumises à des obligations de vigilance comme les experts-comptables) qui, dans le cadre de leurs obligations de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, doivent vérifier l'identité de leurs clients ;
- à toute autre personne ou organisation qui peut (doit) justifier d'un intérêt légitime lié à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.

Pour ces « autres personnes », un intérêt légitime doit être prouvé pour accéder aux informations, via des procédures spécifiques nationales, comme l'INPI en France (Institut National de la Propriété Industrielle) ou l'application ForReg (Foreign Registration) en Belgique pour les personnes ne disposant pas d'un moyen d'authentification belge (eID, Itsme ou eIDAS).

Il est certifié que les consultations sont tracées, journalisées et conservées pendant une certaine période. Des frais administratifs peuvent s'appliquer pour ces consultations.

Roland Rosoux

Suppression de l'accroissement d'impôt en cas d'infraction commise de bonne foi : réalité ou mirage ?

1. La loi-programme du 18 juillet 2025 [publiée au M.B. du 29 juillet 2025. Cette disposition s'applique aux impositions enrôlées à partir du 29 juillet 2025 (art. 38 de la loi-programme)] a remplacé l'alinéa 3 de l'article 444 du C.I.R. 1992, qui prévoyait qu'« en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. d'accroissement », par les deux alinéas suivants :

« Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction commise de bonne foi. La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351. »

L'accord de la coalition Arizona s'exprimait comme suit :

« Nous réformons la politique d'amende fiscale. Les personnes qui fondent une entreprise pour la première fois doivent pouvoir compter sur la clémence en cas de contrôles fiscaux et sociaux. Lors des premières erreurs de bonne foi, il n'y aura plus de sanction automatique mais le contribuable recevra seulement un avertissement.

Le fisc n'infligera plus d'amende automatiquement si les conditions d'effacement sont remplies. L'accent doit être mis sur la clarification et l'ajustement plutôt que sur la sanction. Ces règles s'appliqueront à tous les impôts. ».

Alors que le législateur fiscal s'était borné à laisser à l'administration une faculté de renoncer à l'application de l'accroissement de 10 % en l'absence de mauvaise foi, le gouvernement Arizona a ainsi introduit en quelque sorte « le droit à l'erreur », uniquement en matière d'impôt sur les revenus, la bonne foi étant présumée, de manière réfragable, exister en cas de première infraction, sauf en cas d'application de la procédure de taxation d'office prévue par l'article 351 du C.I.R. 1992 (l'imposition d'office est notamment susceptible de s'appliquer en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive, de non-communication dans les délais des livres, documents, registres ou supports ou dossiers, supports ou données, de non-réponse dans les délais à une demande de renseignements ou à un avis de rectification).

Cette nouvelle disposition est commentée dans la circulaire n° 2025/C/49 du 28 juillet 2025. Outre une analyse des nouvelles dispositions, la circulaire contient un aperçu des principes qui régissent l'application des accroissements d'impôt en matière d'impôt sur les revenus, et notamment des explications relatives au calcul de ceux-ci.

2. La présomption de bonne foi ne s'applique que pour la première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt et elle est écartée en cas de taxation d'office.

Afin de savoir si l'on se trouve en présence d'une première infraction, il y a lieu de se référer à l'A.R. du C.I.R. 1992.

L'article 227 de l'A.R. du C.I.R. 1992 stipule que « pour la détermination du pourcentage d'accroissements à appliquer, les infractions antérieures ... sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'est sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée ».

La circulaire (point 5.2.1) précise que si aucune infraction de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive, soit une déclaration incomplète ou inexacte) et de même gravité (c'est-à-dire avec ou sans intention d'éluder l'impôt) n'a été sanctionnée pour les quatre derniers exercices d'imposition qui précèdent l'exercice d'imposition concerné par la nouvelle infraction, alors cette dernière pourra être qualifiée de première infraction. Concrètement, les infractions antérieures sont « effacées » après un délai de cinq ans suivant l'infraction.

L'article 229 de l'A.R. du C.I.R. 1992 énonce, quant à lui, que : « Il y a deuxième infraction ou infraction subséquente si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure ».

La circulaire (point 5.2.1) indique que cette sanction ressort de la mention portée sur l'avertissement-extrait de rôle ou la note de calcul qui l'accompagne. Le fait que cette sanction n'a pas eu de conséquence financière pour le contribuable est sans relevance.

3. La présomption de bonne foi contenue dans le nouvel article 444, alinéa 3, du C.I.R. 1992 est « réfragable », ce qui signifie que l'administration a la faculté de renverser cette présomption en démontrant que le contribuable, soit n'est pas de bonne foi, soit a agi avec l'intention d'éluder l'impôt.

La circulaire (point 5.2.2) distingue les trois situations suivantes :

- a) Un contribuable commet une première infraction avec intention d'éluder l'impôt : il se verra toujours appliquer un accroissement de 50 %. La charge de la preuve de cette intention repose sur l'administration.
- b) Un contribuable commet une première infraction sans intention d'éluder l'impôt et ne fait pas l'objet d'une procédure d'imposition d'office : il est présumé de bonne foi et ne se verra en principe pas appliquer d'accroissement, sauf si l'administration parvient à renverser la présomption en démontrant que le contribuable n'est pas de bonne foi, un accroissement d'impôt de 10 % lui étant alors appliqué. On observe que la circulaire retient ici un taux de 10 %, sans assimiler l'absence de

bonne foi à l'intention d'éluder l'impôt]la circulaire le confirme par ailleurs (point 5.2.5.2) : « *La bonne foi est à distinguer de l'absence d'intention d'éluder l'impôt, ce qui implique qu'un contribuable pourrait ne pas agir de bonne foi sans toutefois que cela implique qu'il agisse avec intention d'éluder l'impôt* » (l'exemple donné par la circulaire sera rarement rencontré, selon nous : des déclarations ne sont pas volontairement introduites dans le but de ralentir le travail de l'administration, alors que lesdites déclarations laisseraient apparaître des montants en faveur de ce même contribuable)]. La charge de la preuve de l'absence de bonne foi du contribuable repose sur l'administration.

- c) Un contribuable commet une première infraction sans intention d'éluder l'impôt et il fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office : il se verra appliquer un accroissement de 10 %, à moins qu'il puisse démontrer sa bonne foi. La charge de la preuve de la bonne foi repose alors sur le contribuable.

Quant à cette dernière situation, la circulaire permet ainsi au contribuable d'écarter l'obstacle que représente la taxation d'office en démontrant sa bonne foi. La bonne foi est *a priori* absente en cas de taxation d'office, le contribuable pouvant démontrer le contraire au moyen d'éléments probants.

4. Lorsqu'un contribuable commet une première infraction pour laquelle il peut bénéficier de la présomption de bonne foi, il est renoncé à l'application de l'accroissement d'impôt.

Il reste néanmoins que cette première infraction prend rang lorsque la sanction de celle-ci est portée à la connaissance du contribuable, préalablement à la commission d'une nouvelle infraction, « *par le biais de la mention portée sur l'avertissement-extrait de rôle ou la note de calcul qui l'accompagne* » précise la circulaire (point 5.2.3).

L'infraction pour laquelle il a été renoncé à l'accroissement est ainsi prise en considération pour déterminer le pourcentage d'accroissement applicable à l'infraction suivante de même nature et de même gravité. Pour une deuxième infraction de même nature également commise sans intention d'éluder l'impôt, un accroissement d'impôt de 20 % sera applicable (cf. art. 227 de l'A.R. du C.I.R. 1992).

La circulaire (point 5.2.4) souligne opportunément que lorsque des infractions de même nature et de même gravité sont constatées simultanément pour plusieurs échéances, années ou exercices d'imposition dans le chef d'un même contribuable, il n'y a lieu de retenir qu'une seule infraction et d'appliquer le pourcentage d'accroissements correspondant pour chacune des échéances, années ou exercices d'imposition envisagés. Cette approche est favorable au contribuable.

Par conséquent, l'ensemble des nouvelles infractions constatées à l'occasion d'un contrôle portant sur plusieurs exercices d'imposition doivent être considérées comme des premières infractions auxquelles la présomption de bonne foi est appliquée si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (point 5.2.4) :

- a) Ces nouvelles infractions sont constatées à l'occasion d'un même contrôle.
- b) Il n'y a pas d'infraction de même nature et de même gravité antérieure (au cours des quatre exercices d'imposition précédents) à ces nouvelles infractions.
- c) Ces nouvelles infractions sont toutes commises sans intention d'éluder l'impôt.
- d) La procédure d'office n'a pas été appliquée.

Dans ce cas, il sera renoncé à l'accroissement d'impôt, sauf si l'administration est en mesure de démontrer la mauvaise foi du contribuable, auquel cas un accroissement de 10 % sera appliqué pour toutes ces infractions nouvelles qui seront toutes de rang 1.

5. La circulaire (point 5.2.5.1) définit la « *bonne foi* » comme étant « *la conviction intime d'une personne qu'elle se trouve dans une situation conforme à la loi et qu'elle agit sans porter atteinte aux droits d'autrui* » (Cf. question parlementaire n° 220 de Mme Wouters du 7 mars 2013, Q&R, Ch. Repr., sess. 2012-2013, DOC 53/107, p. 216).

Force est d'admettre, comme le fait la circulaire, que la notion de bonne foi est une notion factuelle qui dépend étroitement des éléments concrets du dossier. Il ne fait aucun doute qu'en pratique, cette notion donnera lieu à des interprétations et des discussions en sens divers, selon les intérêts défendus.

Conformément à la circulaire (point 5.2.5.3), peut être, en principe, considéré de bonne foi :

- le contribuable qui, sur la base d'une mauvaise lecture de son attestation de garde d'enfants, dépose une déclaration avec un montant erroné ;
- le contribuable qui utilise 20 % de la surface de son logement à des fins professionnelles alors qu'il estime cette surface à 30 % dans sa déclaration ;
- le contribuable qui dépose une déclaration incomplète ou inexacte dans les délais, car il n'avait pas reçu l'ensemble des fiches fiscales nécessaires pour compléter correctement sa déclaration et la rentrer dans les délais.

En vertu de l'article 1.9 du Code civil, « *La bonne foi est présumée. Une personne est de mauvaise foi, lorsqu'elle connaît les faits ou l'acte juridique auxquels doit se rapporter sa bonne foi ou lorsqu'elle aurait dû les connaître, eu égard aux circonstances concrètes* ».

Suivant la circulaire (point 5.2.6.2), pourrait être considéré comme étant de mauvaise foi (et agissant plus que probablement avec une intention d'éluder l'impôt) :

- le contribuable qui déduit sciemment et volontairement des frais qui ne sont manifestement pas professionnels ;
- le contribuable qui utilise effectivement 20 % de la surface de son logement à des fins professionnelles alors qu'il indique dans sa déclaration que 80 % de son logement est utilisé à des fins professionnelles ;
- au sein d'un groupe, toutes les conditions sont remplies pour permettre un transfert intra-groupe au sens de l'article 205/5 du C.I.R. 1992 et un accord est effectivement conclu qui est basé sur la réalité économique. La société qui réalise le transfert intra-groupe le prend fiscalement en charge dans l'année d'imposition convenue. Mais, la société qui reçoit le transfert ne l'enregistre pas dans son bénéfice du même exercice d'imposition ;
- une entreprise multinationale qui réduit la solvabilité de certaines de ses entités belges par une restructuration intra-groupe, tout en concluant parallèlement des financements intra-groupe importants à un taux supérieur de 1 % à un taux d'intérêt conforme au marché. Cela a pour conséquence de créer une déduction fiscale d'intérêts pour les entités belges, lesquels sont imposés dans des entités faiblement taxées. En fonction des faits, l'administration peut argumenter qu'il n'y a pas de bonne foi.

La pratique récente révèle que l'administration se montre généralement sévère lorsqu'il s'agit d'apprécier si un contribuable est ou non de bonne foi, sans que la motivation avancée emporte toujours la conviction.

6. Comme nous l'avons déjà souligné, lorsqu'une première infraction est commise sans intention d'éluder l'impôt par un contribuable qui a fait l'objet d'une procédure de taxation d'office prévue par l'article 351 du C.I.R. 1992, un accroissement d'impôt de 10 % est applicable, à moins que le contribuable ne puisse démontrer qu'il a agi de bonne foi. La charge de la preuve de la bonne foi lui incombe donc ici.

En vertu de la circulaire (point 5.2.7), dans les cas où la notification d'imposition d'office aura été précédée d'une certaine correspondance (rappels) ou dans ceux où une obstruction délibérée à l'enquête fiscale a pu être constatée, il sera compliqué pour le contribuable de prouver sa bonne foi (la circulaire (point 5.2.7) emploie les termes « *assez difficile* »).

En principe, la notification d'imposition d'office mentionnera toujours un accroissement de 10 % en cas de première infraction sans intention d'éluder l'impôt, la bonne foi du contribuable n'étant pas présumée dans ce cas.

Lorsqu'un contribuable ayant commis une infraction aux dispositions du C.I.R. 1992 pour laquelle un accroissement d'impôt est applicable, fait l'objet d'une taxation d'office, la circulaire (point 5.2.7) détaille les hypothèses suivantes au regard de la sanction :

- a) S'il s'agit d'une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt : accroissement de 10 %, sauf si le contribuable démontre qu'il est de bonne foi. Dans ce dernier cas, il est renoncé à l'application de l'accroissement de 10 %, mais l'infraction prend rang (moyennant notification au contribuable).
- b) S'il s'agit d'une deuxième infraction commise sans intention d'éluder l'impôt : accroissement de 20 %, peu importe que le contribuable puisse démontrer ou non sa bonne foi.
- c) S'il s'agit d'une première infraction commise avec intention d'éluder l'impôt, accroissement de 50 %, la question de la bonne foi du contribuable ne se posant pas.

7. Les modifications apportées à l'article 444 du C.I.R. 1992 sont également applicables en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel. Les principes développés ci-avant leur sont applicables.

Une particularité propre auxdits précomptes doit être évoquée. En effet, l'échelle d'accroissement d'impôt applicable en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou une insuffisance de paiement desdits précomptes [la circulaire (point 5.3) donne l'exemple suivant : un employeur a omis de déclarer les avantages de toute nature relatifs à l'utilisation des ordinateurs portables mis à disposition de son personnel, aucun précompte n'ayant été retenu ni payé par lui] prévoit déjà que l'accroissement d'impôt pour une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt est « néant » (art. 228 de l'A.R. du C.I.R. 1992), l'infraction prenant néanmoins rang. La modification apportée à l'article 444 du C.I.R. 1992 est donc ici sans portée pratique.

La circulaire (point 5.3) relève que la présomption de bonne foi est également applicable en cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel, sauf en cas d'application de l'article 351 du C.I.R. 1992.

8. Les nouveaux alinéas 3 et 4 de l'article 444 du C.I.R. 1992 s'appliquent aux impositions enrôlées à partir de la date de publication de la loi-programme du 18 juillet 2025 au Moniteur, à savoir le 29 juillet 2025 (point 6 de la circulaire). Il importe peu que l'infraction ait été commise pour un exercice d'imposition écoulé.

A contrario, ceci implique que toutes les cotisations enrôlées avant le 29 juillet 2025, pour lesquelles des accroissements ont été appliqués et ont été contestés dans les délais, ne pourront en principe pas bénéficier de la nouvelle mesure.

Or, une augmentation d'impôt constitue une sanction administrative de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme (CEDH), de sorte que les garanties prévues par la CEDH sont d'application et notamment, le principe suivant lequel une loi pénale moins sévère a un effet rétroactif. En vertu de ce dernier, la personne qui commet aujourd'hui une infraction que le législateur punira ultérieurement d'une peine moins sévère, peut revendiquer le bénéfice de cette dernière.

A cet égard, dans un arrêt du 18 novembre 2025 (Cf. Gand, 18 novembre 2025, rôle n° : 2024/RG/639), la Cour d'appel de Gand a décidé que la nouvelle disposition doit également s'appliquer aux avis d'imposition établis antérieurement qui sont encore contestés ou qui le seront. En l'espèce, la Cour d'appel de Gand a dégrevé l'accroissement d'impôt enrôlé sur base des principes rappelés ci-avant.

Les contribuables seront donc bien avertis de se prévaloir de cette jurisprudence pour contester les accroissements d'impôt qui ont été enrôlés avant le 29 juillet 2025, alors qu'à tout le moins, un recours administratif ou judiciaire est encore possible ou est déjà pendant devant l'autorité administrative ou une juridiction judiciaire.

La prudence impose également de signaler que des recours en annulation ont été introduits contre les articles 38 et 39 de la loi-programme devant la Cour constitutionnelle, de sorte que des remises en cause pourraient avoir lieu à l'avenir.

9. En conclusion, l'avenir nous dira si la nouvelle mesure adoptée entraînera, dans les faits, un assouplissement de l'attitude de l'administration confrontée à une première infraction commise par un contribuable sans intention d'éluder l'impôt. Le jeu de la présomption de bonne foi deviendra-t-il la règle ou bien l'administration s'efforcera-t-elle, la plupart du temps, de renverser la présomption en démontrant la mauvaise foi du contribuable ? Dans ce dernier cas, nous pensons que l'objectif des promoteurs du nouveau texte ne serait pas atteint.

A cet égard, l'administration ne pourrait-elle être tentée de renverser la présomption de bonne foi lorsque l'interdiction de déduction reportée visée à l'article 206/3, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 peut être appliquée à l'impôt des sociétés en raison de l'existence d'accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10 % ? Le ministre des Finances, interrogé sur l'existence d'une éventuelle instruction interne en ce sens, avait répondu par la négative (Cf. question parlementaire n° 1223 de M. De Roover du 10 novembre 2022, Q&R, Ch. Repr., sess. 2022-2023, DOC 55/099, p. 160, cité par L. CASSIMON et E. DE SCHEPPER, « Pas d'augmentation d'impôt en cas de première infraction commise de bonne foi : le fisc explique », *Bull. Info CRECCB*, 01.2026, 21 décembre 2025, p. 26).

En définitive, s'agira-t-il ou non d'une véritable avancée, favorable au contribuable, ou bien d'un simple pétard mouillé ? (cf. J. Van Dyck qui retient l'intitulé suivant pour l'un de ses commentaires, « Pas d'accroissement pour une première infraction : une victoire à la Pyrrhus ? », *Fiscologue*, 13 juin 2025, n° 1885, pp. 1 à 3, cette contribution étant consacrée au projet de loi-programme).

Réalité ou mirage ? Le futur proche ne manquera certainement pas d'éclairer rapidement les praticiens sur les bonnes ou mauvaises intentions de l'administration à cet égard. *Wait and see* ...

Luc Herve

Le bestiaire de la Lettre fiscale belge

La rubrique 'HUMOUR', apparue pour la première fois dans la L.F.B. 176 de janvier 2013 procède d'une nécessité : celle de repenser nos rapports à l'impôt et à l'État, nous obligeant à une lucidité qui dérange autant qu'elle éclaire.

La véritable culture n'est pas celle qui reconforte, mais celle qui dérange, et cette même culture n'est pas un héritage, mais une épreuve, sans cesse renouvelée. La démocratie implique la vigilance des citoyens et la dénonciation, notamment par l'humour, des dérives qui la menacent. Nous ne cesserons jamais de le faire.

Depuis la L.F.B. 346 de novembre 2019, c'est au travers d'un bestiaire composé de chien(ne)s que nous procédons. Toute ressemblance avec des personnages existant ou ayant existé n'est aucunement fortuite.



Madame CROQUARD

La contrôleuse du fisc. Elle sait tout et a toujours raison.
Elle est en définitive plus bête que méchante.
Croquard = croquer.
Chien : Bulldog



Monsieur GROSFoin

Le contrôleur du fisc. Il est le dernier à avoir rejoint le bestiaire. Il incarne la 'race' des contrôleurs hargneux et jaloux. C'est une teigne. Il est plus méchant que bête. Son obsession et son seul plaisir : casser de l'indépendant. Grosfoin = tas d'herbes séchées, l'état de ses victimes après son passage.

Chien : race indéfinie, c'est un croisement des espèces les plus dangereuses (Pitbulls, Rottweilers, Dogues argentins).



Monsieur TIDAK

Le chef hiérarchique de Madame Croquard et de Monsieur Grosfoin. Pouvoir le rencontrer tient du miracle et il est toujours (courageusement) de dos. Il prétend que les deux prénommés sont ses meilleurs agents.

Tidak : invisible en malais.

Chien : Beagle



Madame GUZELLE

L'indépendante, qui incarne tous les contribuables et assujettis un peu naïfs et pleins d'espoirs. Elle tient ses comptes avec une rigueur totale.

Guzelle = gentille en turc.

Chien : Poodle



Monsieur PLUCK

Le mari de Madame Guzelle. Contribuable également. Il est parfois un peu filou. Il dit que c'est de l'auto-défense.

Pluck = filou en anglais.

Chien : Jack Russel



Madame CYFRA

L'expert-comptable de Madame Guzelle et de Monsieur Pluck. Elle veille à donner le bon conseil au bon moment. D'une grande rigueur intellectuelle et déontologique.

Syfra = comptabilité en gallois.

Chien : Cocker



Maître PLEDI

L'avocat fiscaliste. Il est d'un calme olympien en toutes circonstances. Il conseille, concilie et défend au quotidien les particuliers et les entreprises.

Pledi : plaider en espéranto.

Chien : Dalmatien



Monsieur STRAFLING

Le juge. Le droit fiscal n'a aucun secret pour lui. En donnant raison à une des deux parties, il condamne soit le contribuable, soit le fisc.

Strafling = condamner en allemand.

Chien : Scottish Terrier



Le mari de Madame Croquard

Il est policier, affecté à la circulation.



Le frère de Madame Croquard

Il est contrôleur à l'INASTI. C'est de famille !



La liseuse de bonne aventure



Le facteur



Le psychologue



La bibliothécaire



Une amie de Mme Guzelle



Un employeur



Un autre employeur



Des parlementaires



La Revue semestrielle de la Fiscalité belge (R.T.F.B.) - La Lettre fiscale belge (L.F.B.)

Rédacteur en chef : R. Rosoux

Equipe rédactionnelle : C. Joly, D. de Laveleye, J.-C. Dopchie, O. Evrard (*), L. Herve, T. Lamparelli (*), Th. Litannie, B. Mariscal, M. Petit (*), F. Piret, A. Pirmez, S. Sprio, L. Tainmont, J. Teuwen, S. Thiry.

(*) Les auteurs qui sont également fonctionnaires expriment une opinion personnelle qui n'engage pas les autorités fédérales ou régionales pour lesquelles ils travaillent ou avec lesquelles ils collaborent.

Abonnements 2025

Prix de l'abonnement annuel : 326,48 EUR TVAc (conditions spéciales pour les membres de l'OECCBB ou d'associations professionnelles reconnues par l'I.T.A.A.)

La L.F.B. paraît 25 fois par an, uniquement sous format électronique (pdf).

Abonnements : A.S.B.L. « FPT-FVA » V.Z.W.,
Place de la Cure 19 B, 1300 Wavre (Belgique)
TVA BE 0878.875.032

<http://www.llfb.be>

info.llfb@proximus.be ou roland.rosoux@gmail.com

N° de compte Banque BELFIUS - IBAN : BE07 0689 5017 7166 – BIC : GKCCBEBB

© 2006-2026 tous droits réservés

L'éditeur veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité.

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans l'autorisation préalable écrite de l'éditeur.