

PARTIE I

STRUCTURE GÉNÉRALE DU SYSTÈME D'IMPOSITION DES REVENUS

Marc Bourgeois/Edoardo Traversa⁽¹⁾

Février 2021

(1) À compléter

INTRODUCTION

§ 1. *Historique des impôts sur les revenus en Belgique*

1 Les impôts sur les revenus trouvent leur origine dans la législation adoptée après la Première Guerre mondiale et, plus précisément, dans la loi du 29 octobre 1919⁽²⁾, rectifiée par la loi du 3 août 1920, (les lois coordonnées), qui introduisirent trois impôts cédulaires : la contribution foncière, la taxe mobilière et la taxe professionnelle, avec en sus un impôt complémentaire ou super-taxe. En 1962, une réforme a supprimé les impôts cédulaires et la surtaxe supplémentaire et a introduit un régime fiscal synthétique basé sur le revenu « global » du contribuable, afin d'éliminer les différences de régime fiscal entre les différentes formes de revenus et d'élargir le champ d'application de l'impôt progressif sur le revenu des personnes physiques. Il s'est agi de la plus grande réforme des impôts sur les revenus survenus à ce jour. En 1964⁽³⁾, la loi de 1962 a été coordonnée avec les autres lois applicables dans le « Code des impôts sur les revenus » (C.I.R.). Le C.I.R. a fait l'objet d'une nouvelle codification à droit constant en 1992⁽⁴⁾ : le Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R./92). À côté de ces grandes étapes, la législation en matière d'impôt sur les revenus a été ponctuellement modifiée à d'innombrables reprises depuis son apparition. Se côtoient ainsi dans le C.I.R. des textes datant d'époques et de contextes très différents, certains même antérieurs à 1919, ce qui en rend plus difficile la compréhension et l'interprétation⁽⁵⁾.

§ 2. *Impôt des personnes physiques (I.P.P.), impôt des sociétés (ISOC), impôt des personnes morales (IPM) et impôt des non-résidents (INR) : définition et champ d'application*

2 Les impôts sur les revenus constituent la principale source de recettes fiscales de l'État (plus de 50 %)⁽⁶⁾. Le C.I.R./92 établit quatre impôts sur les revenus en fonction du type de contribuable (et non du type de revenus) :

- l'impôt des personnes physiques, qui vise l'ensemble des revenus des personnes physiques ayant leur résidence fiscale en Belgique. Il a rapporté

(2) Loi du 29 octobre 1919 instituant des impôts cédulaires sur le revenu et un impôt supplémentaire sur les revenus globalisés, *M.B.*, 24-25 novembre 1919.

(3) BE : Arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des règles relatives à l'impôt sur le revenu, *M.B.*, p. 3810 (10 avril 1964).

(4) Arrêté royal, du 10 avril 1992, approuvé par la loi du 12 juin 1992.

(5) D. GARABEDIAN, « Cinquantenaire ... ou centenaire ? De la réincarnation des lois fiscales », *J.T.*, 2012, pp. 290-292.

(6) En 2019, sur environ 120,62 milliards EUR de recettes fiscales totales, environ 61,26 milliards EUR l'ont été à titre d'impôts sur le revenu. « Chiffres clés » Rapport Annuel 2019, (disponible : <http://www.2019.rapportannuel.finances.belgium.be/index.html#>) (données pour 2018).

environ 44,47 milliards € en 2019⁽⁷⁾, soit 36,987 % des recettes fiscales totales.

- l'impôt des sociétés, qui s'applique à l'ensemble des revenus des sociétés ayant leur résidence fiscale en Belgique. Il compte pour environ 16,13 milliards € en 2019⁽⁸⁾, soit 13,37 % des recettes fiscales totales.
- l'impôt des personnes morales⁽⁹⁾ concerne les institutions et associations établies en Belgique, qui ont la personnalité juridique et qui n'ont pas d'activités à caractère lucratif (ce qui couvre essentiellement les ASBL et fondations, ainsi que les collectivités politiques et la plupart des organismes publics).
- l'impôt des non-résidents, enfin, qui couvre les revenus de source belge des personnes physiques, des sociétés et des personnes morales ayant leur domicile fiscal à l'étranger. Ses recettes s'élèvent à environ 1,68 milliard en 2019⁽¹⁰⁾.

3 La notion de résidence fiscale est centrale dans la détermination du champ d'application personnel des impôts sur les revenus. Il s'agit d'une question de fait, appréciée par l'administration sur la base d'éléments objectifs.

4 Les personnes physiques, sociétés et personnes morales résidentes sont imposables sur leur revenu mondial (c'est-à-dire, belge ou de source étrangère), ceci sous réserve de la mise en œuvre des conventions préventives de la double imposition. Les non-résidents ne sont soumis à l'impôt qu'au regard d'une liste limitative de revenus qui présentent un rattachement avec la Belgique (art. 228 et s. du C.I.R./92).

5 Par ailleurs, le C.I.R. institue des précomptes qui sont des modes de perception des différents impôts sur les revenus. Ils s'imputent, en principe, sur l'impôt en rôle. Toutefois, dans certaines situations, les précomptes constituent l'acquittement en soi de l'impôt sur les revenus en principe dû. Par exemple, le précompte mobilier sur les dividendes ou intérêts versés est libératoire pour les personnes physiques et sa retenue à la source les dispense de devoir déclarer le revenu en question ultérieurement. Le précompte immobilier, de son côté, constitue un impôt autonome (régionalisé de surcroît) qui vaut acquittement de l'impôt sur les revenus (ex. impôt des personnes morales) voire s'ajoute aux impôts sur les revenus dus (I.P.P., ISOC) sans imputation possible (ce qui matérialise une double imposition consacrée par la législation fiscale et institutionnelle).

On distingue ainsi :

- le précompte immobilier, qui est un impôt régional, mais dont le montant dû est fonction des centimes additionnels prélevés au profit des collectivités

(7) SPF Finances, Répartition de l'impôt global sur les revenus (point 5.1.3), https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres-2019 (données provisoires pour 2019).

(8) *Ibid.*

(9) En droit des impôts sur les revenus, la notion de « personne morale » est donc plus restreinte qu'en droit civil, puisqu'elle couvre des entités qui ont une personnalité juridique distincte mais qui ne sont pas des « sociétés » au sens fiscal du terme (art. 2 et 220 du C.I.R./92).

(10) SPF Finances, Répartition de l'impôt global sur les revenus (point 5.1.3), https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres-2019 (données provisoires pour 2019).

locales (communes, provinces et agglomération bruxelloise), de manière telle que l'essentiel du produit bénéficie en fin de compte à ces dernières (recettes : 5,7 milliards d'EUR en 2017⁽¹¹⁾) ;

- le précompte mobilier (recettes : 4,1 milliards d'EUR en 2019⁽¹²⁾) ;
- les versements anticipés (recettes : 16,50 milliards d'EUR en 2019⁽¹³⁾) ;
- le précompte professionnel (recettes : 44,942 milliards d'EUR en 2019)⁽¹⁴⁾.

Ces précomptes, qui sont fonction de la nature du revenu, sont les héritiers des anciens impôts cédulaires d'avant la réforme de 1962.

6 Il existe également des *additionnels* à certains impôts sur les revenus, principalement au bénéfice des pouvoirs locaux (art. 465 du C.I.R./92 : taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques au profit des communes et de l'agglomération bruxelloise).

§ 3. Structure du Code des impôts sur les revenus

7 Le C.I.R./92 est divisé en dix Titres. Le premier Titre énumère les quatre impôts sur les revenus et contient une série de définitions de notions dont la signification proprement fiscale est ainsi précisée. Chacun des impôts fait ensuite l'objet d'un titre distinct du C.I.R./92 (respectivement, le Titre II – impôt des personnes physiques, le Titre III – impôt des sociétés, le Titre IV – impôt des personnes morales et le Titre V – impôt des non-résidents). Chacun de ces Titres définit les personnes assujetties à l'impôt (chap. 1), l'assiette et la base imposables (chap. 2), de même que les modalités de calcul de l'impôt (en particulier, les taux et les réductions d'impôt)

(11) Eurostat, 2018, disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_2020_country_chapter_belgium.pdf (données pour 2018).

(12) SPF Finances, Répartition de l'impôt global sur les revenus, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres-2019, (données provisoires pour 2019).

(13) SPF Finances, 1.2.1-1.2.2-1.2.3- Versements anticipés I.P.P., IMP ISOC, https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres-2019, (données provisoires pour 2019).

(14) SPF Finances, Répartition de l'impôt global sur les revenus (point 5.1.1.). Il faut être prudent lorsque le montant annuel des recettes de l'impôt des personnes physiques est évalué. En effet, l'autorité fédérale enregistre ses recettes en caisse en fonction, principalement, des précomptes professionnels engrangés. Dès lors que ces derniers s'avèrent plus élevés que l'I.P.P. enrôlé et finalement dû, un remboursement doit s'opérer à l'occasion de l'enrôlement-régularisation, de manière telle que le montant des recettes engrangées par l'I.P.P. enrôlé s'avère être, en fin de compte, négatif. Au surplus, il existe un décalage entre le moment où le SPF Finances obtient des recettes du fait du précompte professionnel dû sur une rémunération donnée et le moment où un éventuel excédent de précompte professionnel perçu sera remboursé après l'enrôlement de l'I.P.P. sur cette même rémunération (en principe, quelques mois, voire années, plus tard).

https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres-2019, Données provisoires pour 2019. On remarquera que la majeure partie de l'I.P.P. est donc prélevée via le précompte professionnel (des salariés et fonctionnaires) et les versements anticipés (des indépendants).

(chap. 3 et, le cas échéant, chap. 4). Le Titre VI, qui contient des dispositions communes aux quatre impôts, traite des précomptes (immobilier, mobilier et professionnel). Le Titre VII règle la procédure d'établissement des impôts, les modalités de contestation administrative de celui-ci, ainsi que les sanctions⁽¹⁵⁾. Les prérogatives des collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise) vis-à-vis des impôts sur les revenus (principalement, la capacité de lever des additionnels) font l'objet du Titre VIII. Le régime du revenu cadastral, notion essentielle pour la mise en œuvre de la fiscalité portant sur les revenus provenant d'immeubles, est détaillé sous le Titre XI. Enfin, le Titre X prévoit une série de dispositions transitoires dont le volume n'a cessé de s'accroître au gré des réformes successives qui se sont accumulées au fil du temps. En effet, bien que les impôts sur les revenus soient perçus normalement sur une base annuelle, ils s'appliquent à des situations individuelles qui perdurent pendant une durée (beaucoup) plus longue, comme par exemple la détention d'un immeuble ou la constitution et le paiement d'une assurance-pension. Ce constat induit, en cas de réforme de l'imposition de ces situations permanentes, l'adoption de mesures transitoires, notamment pour éviter de porter atteinte aux attentes légitimes des contribuables⁽¹⁶⁾.

SECTION 1.

Principes de calcul et de perception de l'impôt des personnes physiques

§ 1. *Champ d'application de l'I.P.P.*

8 L'I.P.P. s'applique aux habitants du Royaume (art. 3 C.I.R./92), et ce « à raison de tous leurs revenus imposables visés au présent Code, alors même que certains de ces revenus auraient été produits ou recueillis à l'étranger » (art. 5 C.I.R./92). Ces dispositions appellent plusieurs commentaires.

9 Tout d'abord, les habitants du royaume (art. 2, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R./92) sont les personnes physiques considérées comme ayant leur résidence fiscale en Belgique (habitants du Royaume). Il s'agit, à titre principal, des personnes qui ont établi leur *domicile* en Belgique, mais cette notion de domicile ne correspond pas systématiquement au domicile tel que le définit le droit civil ou le droit judiciaire. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, il s'agit d'une situation de fait, caractérisée par

(15) Auparavant, ce Titre VII contenait aussi des règles relatives au recouvrement des impôts sur les revenus, mais la plupart de celles-ci se trouvent désormais intégrées dans le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (introduit par le biais d'une loi du 13 avril 2019, *M.B.*, 30 avril 2019).

(16) Voy. par exemple l'article 539 concernant l'ancienne déduction fédérale pour habitation propre et unique en matière immobilière.

une certaine permanence ou continuité⁽¹⁷⁾. Cet état de fait, et donc le critère d'assujettissement à l'I.P.P., est indépendant de la nationalité des contribuables concernés. En outre, le Code prévoit que sont aussi habitants du Royaume, et donc résidents fiscaux belges, les personnes physiques qui ont le *siège de leur fortune* en Belgique. Ce critère revêt une portée subsidiaire et vaut lorsque les personnes en question n'ont pas leur domicile en Belgique, au sens indiqué ci-avant. Selon la jurisprudence, le siège de la fortune ne vise pas le lieu où sont situés les biens qui constituent la fortune, mais le lieu où le propriétaire qui les administre en en contrôle la gestion a le siège de ses affaires ou de ses occupations⁽¹⁸⁾ ; c'est donc l'endroit, caractérisé naturellement par une certaine unité, d'où la fortune est gérée⁽¹⁹⁾.

Au final donc, comme le Code l'indique expressément (art. 2, § 1^{er}, 1^o, al. 2, C.I.R./92), « l'établissement en Belgique du domicile ou du siège de la fortune s'apprécie en fonction des éléments de fait ». La preuve du statut d'habitant du Royaume d'un contribuable donné peut paraître délicate à fournir par l'administration fiscale dans certaines circonstances comprenant des éléments d'extranéité. Le Code offre toutefois à cette dernière deux présomptions, l'une réfragable, l'autre irréfragable, pour faciliter sa démarche probatoire.

Ainsi, sauf preuve contraire, sont présumées avoir établi en Belgique leur domicile, les personnes physiques qui sont inscrites au Registre national des personnes physiques (art. 2, § 1^{er}, 1^o, al. 2, C.I.R./92). Dès lors, en pratique, la personne inscrite comme résidente belge au registre national est réputée être un habitant du Royaume, sauf si elle établit qu'elle ne réunit pas les conditions requises à cet effet. Cette présomption matérialise donc un renversement de la charge de la preuve. Elle ne joue évidemment pas dans les cas où la personne physique n'est pas inscrite au registre national : pour l'assujettir à l'I.P.P. comme habitant du Royaume, l'administration fiscale devra alors prouver, par le biais d'éléments de fait, qu'elle a cette qualité.

En outre, pour les personnes mariées qui ne se trouvent pas dans une situation permettant de les considérer comme des isolés fiscalement parlant⁽²⁰⁾, le Code prévoit que « le domicile fiscal se situe à l'endroit où est établi le ménage ». En d'autres termes, le lieu d'établissement du ménage fonde une présomption irréfragable quant au domicile fiscal, ce dernier étant le même pour les deux conjoints⁽²¹⁾. Le champ

(17) Voy., notamment, Cass., 7 février 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 673, *J.T.*, 1979, p. 554 ; Cass., 28 octobre 1982, *F.J.F.*, n° 83/41 ; Cass., 15 novembre 1990, *Pas.*, 1991, I, p. 280, *F.J.F.*, n° 91/31 ; Cass., 3 juin 2002, *Pas.*, 2002, I, p. 1270 ; Cass., 16 janvier 2004, *Pas.*, 2004, p. 101, *F.J.F.*, n° 2004/102 ; Cass., 14 février 2019, *F.J.F.*, n° 2019/127.

(18) Anvers, 18 février 1982, *F.J.F.*, n° 82/71.

(19) Cass., 7 février 1979, *Pas.*, 1979, I, p. 673, *J.T.*, 1979, p. 554.

(20) Les personnes mariées font en principe l'objet d'une imposition commune. Dans des situations exceptionnelles, décrites à l'article 126, § 2, al. 1^{er}, C.I.R./92 (année du mariage, année du divorce, année qui suit celle durant laquelle une séparation de fait est survenue à condition que cette séparation perdure toute l'année, etc.), le Code prévoit des impositions séparées des conjoints, les considérant par-là comme isolées fiscalement.

(21) Ce régime de présomption irréfragable a été introduit au début des nonante du siècle dernier, de manière à contrer une jurisprudence suivant laquelle des époux pouvaient, selon les circonstances, avoir des domiciles fiscaux distincts. Désormais, Les conjoints sont soit tous deux habitants du

d'application de cette présomption s'étend aux personnes se trouvant en situation de cohabitation légale (à distinguer de la cohabitation de fait), dès lors que les cohabitants légaux sont assimilés aux personnes mariées (art. 2, § 1^{er}, 2^o, C.I.R./92).

Le Code prévoit une extension de la notion d'habitant du Royaume pour les agents diplomatiques belges et les agents consulaires de carrière belges accrédités à l'étranger, ainsi que pour leur famille. Sous certaines conditions, ces extensions valent aussi pour les autres membres de missions diplomatiques ou de postes consulaires belges à l'étranger, ainsi que pour les autres fonctionnaires, agents et représentants ou délégués d'une collectivité politique ou d'un établissement de droit public belge (art. 2, § 1^{er}, 1^o, al. 1^{er}, C.I.R./92). À l'inverse, l'article 4 du C.I.R./92 exclut de l'assujettissement à l'I.P.P., sous des conditions données, les agents diplomatiques et consulaires et autres fonctionnaires, représentants ou délégués étrangers en Belgique.

Pour les personnes morales au sens large, la résidence correspond au « siège réel » c'est-à-dire le principal établissement, le siège de direction ou d'administration. Il s'agit concrètement du siège de direction effective. La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée être résidente fiscale en Belgique (art. 2, § 1^{er}, 5^o, b, C.I.R./92).

10 Il est concevable qu'une personne soit considérée par deux États comme y résidant. La double résidence peut donner lieu à des situations de double imposition internationale, les deux États taxant de surcroît les revenus sur une base mondiale (indépendante de la source, nationale ou étrangère, du revenu). Ce risque peut être résolu s'il existe entre les deux États une convention bilatérale préventive de la double imposition⁽²²⁾. Dans le modèle de l'O.C.D.E., sur lequel se base la plupart des conventions conclues par la Belgique, le conflit de résidence est résolu par des critères conventionnels (en anglais, « tie-breaker rules ») qui sont, dans l'ordre, le foyer d'habitation permanent, l'État avec lequel les liens personnels ou économiques sont les plus étroits, définis comme centre des intérêts vitaux, le séjour habituel et, enfin, la nationalité. À défaut d'arbitrage par application de ces critères appliqués dans l'ordre indiqué, la question doit être tranchée par le biais d'une procédure amiable d'accord entre États.

11 Par ailleurs, en vertu du principe de la légalité de l'impôt (art. 170 Constitution), seuls les revenus expressément visés par la C.I.R./92 peuvent être soumis à l'impôt. Par conséquent, même s'ils constituent un enrichissement dans le chef du contribuable, des revenus ou autres flux d'argent qui échapperaient aux catégories et qualifications prévues par le C.I.R./92 ne pourront pas être imposés (comme, par exemple, des gains de loteries, ou encore, des dommages et intérêts ne compensant pas une perte temporaire ou permanente de revenus professionnels). Ces principes

Royaume, soit tous deux non-habitants du Royaume selon que le ménage, et donc leur domicile fiscal, est ou n'est pas établi en Belgique (voy. Com.IR n° 3/15.4). le mot « ménage » doit être pris dans son sens usuel et désigne un état de fait caractérisé par une communauté de vie domestique et notamment de résidence, sans exclure des interruptions temporaires (voy. Com.IR n° 3/15.7).

(22) Ces conventions qui, pour la plupart, sont basées sur le modèle développé par l'O.C.D.E. sont disponibles sur le site du SPF Finances (www.fisconet.be).

sont aussi connus sous l'appellation « théorie des sources » ou « principe de la contrainte »⁽²³⁾.

Ensuite, l'I.P.P. s'applique aux revenus imposables que le contribuable a réellement perçus, même si ces derniers ne se retrouvent plus dans son patrimoine au moment de l'établissement de l'impôt⁽²⁴⁾. Dans certains cas, le C.I.R./92 procède à la détermination des revenus imposables sur une base forfaitaire qui, selon le cas, s'écarte plus ou moins de la valeur réelle des revenus perçus, voire fonde l'impôt même en l'absence de revenu au sens civil du terme. C'est notamment le cas en matière immobilière : le contribuable est, le cas échéant, imposé sur la base du revenu cadastral, même en l'absence de mise en location de l'immeuble (et donc, de loyers effectivement perçus). La méthode forfaitaire est aussi pratiquée pour évaluer les avantages de toute nature perçus par une personne physique en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle, tels que la mise à disposition d'un immeuble ou d'un véhicule. Exceptionnellement, il arrive, par application de règles anti-abus, que le contribuable soit imposable sur des revenus qu'il n'a pas perçus directement, mais qui sont engrangés via des constructions juridiques qu'il contrôle (« taxe de transparence » ou « taxe caïman », visée à l'article 5/1 C.I.R./92)⁽²⁵⁾.

Enfin, l'I.P.P. s'applique au revenu mondial du contribuable et inclut les revenus étrangers. Toutefois, ces derniers pourront, le cas échéant, être exemptés d'impôt belge en vertu de conventions bilatérales préventives de la double imposition ou d'autres Traités (notamment des accords de siège⁽²⁶⁾) conclus par la Belgique, au travers du mécanisme de la réduction d'impôt pour revenus d'origine étrangère (art. 155 C.I.R./92). Cette dernière disposition permet le jeu d'une réserve de progressivité en cas d'exemption par la Belgique en tant qu'État de résidence d'un revenu de source étrangère. Il existe également, dans le C.I.R./92, diverses dispositions visant à atténuer la double imposition juridique internationale, comme la réduction de moitié de l'impôt pour certains revenus immobiliers, professionnels et divers (article 156 C.I.R./92), qui s'applique généralement en l'absence de convention de double imposition conclue avec l'État de la source, ou encore, la quotité forfaitaire d'impôt étranger (art. 285 C.I.R./92), applicable à certains revenus mobiliers et divers.

§ 2. La globalisation des revenus nets et ses exceptions

12 L'article 6 C.I.R./92 prévoit que « le revenu imposable est constitué de l'ensemble des revenus nets, diminué des dépenses déductibles ». L'imposition du revenu net implique la prise en compte des dépenses afférentes aux revenus positifs perçus

(23) Cass., 22 janvier 2010, N° F.08.0002.F, commentaire E. VAN BRUSTEM, *Act. Fisc.*, 2010, n° 15, p. 4.

(24) Bruxelles, 29 Juin 1982, *F.J.F.*, 1982, n° 111 (Sœur Sourire).

(25) Voy., notamment, G. GOYVAERTS et E. DE LEEUW, « Taxe Caiman », in TIBERGHIE, *Manuel de Droit fiscal 2019-2020*, La Haye, Kluwer, pp. 2651 et s. et la bibliographie citée.

(26) Voy., par exemple, le Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes du 8 avril 1965, ratifié par la loi du 13 mai 1966, *M.B.*, 8 juillet 1967.

ou obtenus par le contribuable. Le Code organise ainsi la possibilité pour le contribuable de faire valoir certains frais exposés en vue de recueillir ou de conserver les revenus imposables : tel est, par exemple, le cas de la déduction des frais professionnels (art. 49 et suivants C.I.R./92). Ces frais sont comptabilisés sur une base réelle : il incombe alors au contribuable d'apporter la preuve de la réalité et du montant de ceux-ci. Il arrive aussi que le Code prévoie des bases forfaitaires de détermination des frais déductibles ; le cas échéant, ces bases s'appliquent automatiquement. Ces bases forfaitaires peuvent être obligatoires. Par exemple, en ce qui concerne les revenus des biens immobiliers bâtis (taxables au titre de « revenus de biens immobiliers »), un forfait de frais de 40 % s'applique avec un maximum de 2/3 du revenu cadastral revalorisé (art. 13 C.I.R./92). Les forfaits de frais peuvent être aussi facultatifs. Il en va ainsi lorsque le contribuable ne mentionne pas dans sa déclaration ses frais professionnels réels ; l'administration lui applique alors les barèmes forfaitaires de déduction, qui varient en fonction de la nature du revenu professionnel (article 51 C.I.R./92).

13 À l'origine, le système issu de la réforme de 1962 prévoyait un régime d'imposition unique pour l'ensemble des revenus, ceux-ci étant globalisés et soumis à un taux progressif. Si le principe de la globalisation est demeuré (article 130 C.I.R./92), les exceptions se sont multipliées au fil du temps. Ainsi, les revenus mobiliers et les revenus divers échappent en grande partie à l'application du tarif progressif, en bénéficiant d'un régime d'imposition distincte avec un taux proportionnel ; le cas échéant, une dispense de déclaration, en cas de retenue à la source du précompte (dit « libératoire »), est offerte aux contribuables bénéficiaires des revenus en question (par exemple, dividendes, intérêts). Des régimes de taxation distincte (hors globalisation) concernent aussi, dans une mesure plus restreinte, divers types de revenus professionnels. L'article 171 du C.I.R./92, qui traite des impositions distinctes, prévoit ainsi un nombre élevé de taux (proportionnels) distincts différents, compris entre 5 et 33 %, plus deux taux variables en fonction du contribuable (taux moyen de l'exercice actuel – pour l'ensemble des autres revenus – ou précédent – pour l'ensemble des revenus imposables de la dernière année antérieure). Les justifications sous-jacentes à ces multiples régimes d'imposition distincte ne sont pas uniformes et sont parfois le résultat de pures considérations d'opportunité, ce qui nuit à la lisibilité et la légitimité du système⁽²⁷⁾.

§ 3. *La personnalisation dans le calcul de l'impôt*

14 Une fois déterminés les revenus imposables du contribuable, l'I.P.P. est calculé selon des règles alambiquées.

15 Tout d'abord, cette complexité dérive de la prise en compte d'une série de circonstances propres aux contribuables, dans un souci de personnalisation de l'impôt.

(27) Voy. Conseil supérieur des Finances, section fiscalité et parafiscalité, « Réduction des prélèvements sur le travail et les possibilités de financement », mai 2020, disponible sur www.conseilsuperieurdesfinances.be.

Un ensemble de mécanismes, tels que la déduction des rentes alimentaires, la quotité exemptée d'impôt (art. 131 C.I.R./92) et les majorations pour personnes à charge, ou encore, le quotient conjugal (art. 88-80 C.I.R./92), permettent d'ajuster le prélèvement finalement pratiqué en fonction de la situation personnelle et familiale⁽²⁸⁾. Par ailleurs, le législateur a souhaité encourager la réalisation de certaines dépenses, pour la plupart de nature privée. Ces dépenses bénéficient ainsi de réductions ou de crédits d'impôt, consistant le plus souvent en un pourcentage de ces dépenses. Par exemple, les libéralités à certains institutions et organismes reconnus, actifs notamment dans le domaine social, culturel, éducatif ou environnemental, donnent droit à une réduction d'impôt égale à 45 % de la dépense (voire 60 % pour l'exercice imposable 2020 – art. 145³³ C.I.R./92).

16 D'autre part, c'est au niveau du calcul de l'impôt que l'on perçoit l'influence de la régionalisation partielle de l'I.P.P., tout particulièrement depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État. Ainsi, en vertu de la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 (« L.S.F. »), les Régions disposent de compétences en matière tarifaire, ainsi que vis-à-vis de certaines réductions et crédits d'impôts à l'I.P.P. Ce propos est développé plus avant ci-après.

17 Enfin, vu le contexte sanitaire lié au COVID-19, des mesures exceptionnelles ont également été adoptées en matière d'I.P.P. pour tenir compte de la situation personnelle difficile traversée par certains contribuables, comme, par exemple, la possibilité de pourvoir imputer des pertes professionnelles sur les revenus de l'année précédente (article 67^{sexies} C.I.R./92) ou la réduction d'impôt majorée pour les libéralités, déjà mentionnée ci-avant.

§ 4. *Les modes de perception de l'impôt*

18 L'impôt est, en principe, établi sur la base de l'ensemble des revenus recueillis pendant une « période imposable », qui correspond généralement à une année civile (art. 360 C.I.R./92). Il incombe aux contribuables de soumettre, généralement l'année suivante, appelée exercice d'imposition (art 359 C.I.R./92), à l'administration une déclaration comportant l'ensemble de leurs revenus imposables, ainsi que différentes informations ayant trait à leur situation personnelle et familiale (état civil, nombre d'enfants à charge, etc.), qui permettent de définir le régime fiscal qui est le leur.

19 Toutefois, dans la plupart des cas, la déclaration n'intervient qu'après le paiement de l'impôt et revêt un intérêt en vue de la régularisation de celui-ci. En effet, en Belgique, les impôts sur les revenus sont, par voie de principe, perçus pour partie de manière anticipée, c'est-à-dire pendant l'année de matérialisation et d'obtention du revenu.

(28) Voy. *infra*, dans le présent ouvrage, la Partie II consacrée à la fiscalité familiale.

20 Les indépendants (non débutants) sont ainsi tenus au paiement de versements anticipés imputables sur l'I.P.P. finalement enrôlé, tout comme les sociétés résidentes en ce qui concerne l'ISOC.

21 Les précomptes mobilier et professionnel répondent également au souci de l'État de percevoir une grande partie des recettes fiscales sans attendre que la période imposable soit écoulée. Ils peuvent être vus non comme des impôts proprement dits (au sens juridique du terme), mais plutôt comme des modes de perception de l'I.P.P. En d'autres termes, il s'agit d'acomptes versés à l'État par le débiteur du revenu, mais économiquement supportés par le contribuable bénéficiaire de celui-ci. Ils sont imputables sur l'I.P.P. ensuite enrôlé et, en cas d'excédent par rapport à ce qui est finalement dû, remboursables (sans intérêt si le remboursement survient dans le délai déterminé par la loi et la réglementation).

Le précompte mobilier peut parfois même s'identifier à l'I.P.P. lui-même : pour certaines catégories de revenus (par exemple, les dividendes et intérêts), sa retenue à la source par le débiteur du revenu (en principe) dispense le contribuable personne physique de devoir encore le déclarer ; il revêt alors, selon l'expression consacrée, un caractère « libératoire » (article 313 C.I.R./92).

22 Juridiquement parlant, le versement du précompte professionnel et du précompte mobilier, en cas d'attribution ou de mise en paiement des revenus concernés, constitue, pour le débiteur de ceux-ci, une obligation. Il s'agira généralement de l'employeur, en ce qui concerne le précompte professionnel. Pour le précompte mobilier, sont visés, en pratique, les organismes payeurs tels que la société distributrice (dividendes) ou l'emprunteur (intérêts), ainsi que, le cas échéant, tout intermédiaire intervenant dans l'attribution ou la mise en paiement du revenu. Une telle technique de perception par un tiers, outre qu'elle anticipe l'encaissement de la recette fiscale au profit du Trésor, est de nature à préserver les droits de celui-ci à l'encontre d'une éventuelle insolvabilité future des contribuables bénéficiaires de revenus.

23 Le précompte immobilier, quant à lui, ne remplit plus la fonction d'acompte sur l'impôt sur les revenus à percevoir. Il est un impôt autonome dont la recette et l'essentiel du régime sont régionalisés. Sur le montant de base prélevé et perçu par les Régions, les communes et les provinces (et, en région bilingue de Bruxelles-Capitale, l'agglomération bruxelloise), ajoutent des centimes additionnels conformément à l'habilitation qui leur est faite par l'article 464/1 du C.I.R./92. Ni le montant de base du précompte immobilier ni les additionnels prélevés par les collectivités locales ne sont imputables sur le montant enrôlé de l'I.P.P. (ni d'ailleurs sur le montant enrôlé de l'ISOC)⁽²⁹⁾. Économiquement parlant, le précompte immobilier est « ressenti » par les contribuables concernés comme étant un impôt sur la détention d'un immeuble (impôt sur le capital) ; juridiquement parlant toutefois, il est qualifiable d'« impôt sur

(29) La non-imputabilité du précompte immobilier sur le montant de l'I.P.P. ou de l'ISOC n'empêche néanmoins que le montant du précompte immobilier puisse être pris en charge et déduit, au titre de frais professionnels, lorsque l'immeuble est affecté à l'activité professionnelle du contribuable.

le revenu » (provenant des immeubles), compte tenu de ses modalités de calcul (taxation sur la base du « revenu » cadastral)⁽³⁰⁾.

SECTION 2.

Les catégories de revenus soumis à l'I.P.P.

§ 1. *Les quatre catégories de revenus imposables*

24 Le C.I.R. prévoit quatre catégories de revenus imposables :

- les revenus des biens immobiliers, aussi dénommés couramment « revenus immobiliers » (art. 7 à 16 C.I.R./92) ; une distinction est faite selon que les biens immobiliers ne sont pas donnés en location, sont donnés en location ou font l'objet d'un démembrement (constitution ou cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires), ou encore, selon que les immeubles concernés sont situés en Belgique ou à l'étranger ;
- les revenus des capitaux et biens mobiliers, aussi dénommés couramment « revenus mobiliers » (art. 17 à 22 C.I.R./92), à savoir les dividendes, les intérêts, les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, les revenus compris dans les rentes viagères ou temporaires, ainsi que les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins (ainsi que de certaines licences légales et obligatoires) ;
- les revenus professionnels (article 23 à 89 C.I.R./92), en ce compris les revenus des biens immobiliers et mobiliers affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (art. 37 C.I.R./92) ; ces revenus se subdivisent en plusieurs sous-catégories : les bénéfices, les profits, les rémunérations (des travailleurs, des dirigeants d'entreprise ou des conjoints aidants), les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure, ainsi que les pensions, rentes et allocations en tenant lieu ;
- les revenus divers (articles 90 à 103 C.I.R./92), qui visent une série de types de revenus qui ne tombent pas dans l'une des catégories précédentes.

Selon la théorie des sources, un revenu ne peut tomber simultanément dans le champ d'application de plusieurs catégories de revenus imposables. Dès qu'il est visé par une catégorie donnée, il est exclu qu'il puisse être imposable au titre d'une autre catégorie⁽³¹⁾. En revanche, comme cela a été dit ci-avant, il est concevable qu'un

(30) Voy., notamment, C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014, B.8.

(31) Voy., à ce propos, Cass., 4 octobre 2013, F.J.F., n° 2014/253 : Il découle des articles 6, alinéa 1^{er}, 7, § 1^{er}, 37, alinéa 1^{er}, et 90, 1^o, du C.I.R. 1992, que les revenus de biens immobiliers qui sont donnés en location entrent dans la catégorie des revenus immobiliers au sens des articles 6 et 7 précités et

élément de « revenu » au sens large ne soit visé par aucune des quatre catégories précitées, ce qui permet de conclure à son caractère non taxable par application du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

A. Les revenus immobiliers

25 La première catégorie de revenus imposables à l'I.P.P., les revenus de biens immobiliers, comprend tous les revenus nets – après déduction des frais (forfaitaires) – de tous les biens immobiliers détenus par les contribuables et affectés à leur « sphère privée », qu'ils soient situés en Belgique ou à l'étranger.

En ce qui concerne les biens immobiliers situés en Belgique, le revenu est en principe déterminé non pas sur une base réelle mais bien forfaitairement par l'administration fiscale : le forfait ainsi calculé est appelé « revenu cadastral » (« RC ») et est également utilisé comme base pour le calcul du précompte immobilier ; le forfait est en soi un revenu net, de manière telle qu'il ne faut pas déduire de son montant les frais en lien avec l'acquisition ou la conservation du revenu. Bien que, selon le Code, le RC soit censé correspondre au « revenu moyen normal net d'une année » (article 471 C.I.R.), l'absence d'actualisation de la base de données cadastrale depuis plusieurs décennies a conduit à ce que, dans de nombreux cas, le RC soit largement inférieur à cette valeur, avec d'importantes disparités entre immeubles. Pour autant, le RC fait l'objet d'une indexation annuelle et, le cas échéant, d'une multiplication par 1,4.

Dans certaines hypothèses, le revenu des biens immobiliers est le revenu réel effectivement perçu par le propriétaire bailleur, après déduction forfaitaire des frais (40 % pour les immeubles bâtis – plafonné à 5/3 du RC revalorisé ; 10 % pour les immeubles non-bâtis). Tel est le cas lorsque le bien est utilisé à des fins professionnelles par le locataire, qui peut alors déduire, de son côté, les loyers au titre de frais professionnels.

26 Lorsque le bien est situé à l'étranger, l'I.P.P. devait être calculé soit sur la base de la valeur locative (actuelle) nette (pour les immeubles non donnés en location), soit sur le fondement du montant total du loyer et des avantages locatifs (pour les immeubles donnés en location).

En ce qui concerne l'imposition des revenus immobiliers, une méthode de calcul différente était ainsi prévue selon que l'immeuble à la source du revenu se situe en Belgique ou à l'étranger. Lorsque l'immeuble est situé en Belgique, le revenu cadastral est mobilisé par voie de principe. Or, ce forfait, qui se réfère à la valeur locative des biens au 1^{er} janvier 1975, est, dans la plupart des cas, inférieur à la valeur locative (nette) contemporaine de ce même bien (lorsqu'il n'est pas loué) ou aux loyers réels perçus (en cas de location soit à une personne physique qui n'en fait pas

sont soumis à ce titre, s'ils ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 37, alinéa 1^{er}, au régime ordinaire de taxation des revenus immobiliers à l'impôt des personnes physiques, sans pouvoir être imposés à titre de revenus divers sur la base de l'article 90, 1^o, du même Code. On parle aussi, à cet égard, de la théorie de la « contrainte ».

un usage professionnel soit à une personne morale qui les met à disposition d'une personne physique à des fins privées – hypothèses dans lesquelles le RC sert de base pour le calcul de l'I.P.P.). Par contre, pour un immeuble situé à l'étranger, la base de taxation se déterminait par référence à la valeur locative actuelle et nette (en l'absence de location) ou aux loyers réels nets (en cas de location, quel que soit le locataire ou l'affectation donnée au bien par celui-ci). Pour les immeubles sis à l'étranger, le dispositif en place se traduisait donc par une valeur plus élevée prise en compte comme base d'imposition (pour le calcul de l'impôt dû) ou, en cas d'exonération avec réserve de progressivité (telle que prévue par les conventions préventives de la double imposition le cas échéant en vigueur et mise en œuvre par l'article 155 du C.I.R./92), comme une référence lors de la détermination du taux moyen d'imposition applicable aux autres revenus.

Une telle différence de traitement était de nature à violer les libertés fondamentales prévues par les traités européens. Ceci a été confirmé par la Cour de justice de l'Union européenne, dans un arrêt rendu sur question préjudicielle tout d'abord⁽³²⁾, puis sur recours en manquement introduit par la Commission européenne ensuite⁽³³⁾ : « En maintenant des dispositions selon lesquelles, en matière d'estimation des revenus afférents aux immeubles non loués, ou loués, soit à des personnes physiques qui n'en font pas un usage professionnel, soit à des personnes morales qui les mettent à disposition de personnes physiques à des fins privées, la base imposable est calculée à partir de la valeur cadastrale en ce qui concerne les biens situés sur le territoire national et sur la valeur locative réelle s'agissant des immeubles situés à l'étranger, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 T.F.U.E.⁽³⁴⁾, et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 »⁽³⁵⁾. Le 12 novembre 2020, la Cour de justice de l'Union européenne a en outre condamné la Belgique à payer à la Commission européenne une somme forfaitaire de 2 000 000 EUR et une astreinte de 7 500 EUR par jour à compter du prononcé de l'arrêt et jusqu'à ce que la Belgique se soit pleinement conformée à ses obligations⁽³⁶⁾.

C'est peu dire que la dernière décision juridictionnelle citée a accéléré le processus de mise en conformité interne de la Belgique. Alors que les acteurs et la doctrine s'accordaient par le passé pour souligner l'impossibilité de fixer un revenu cadastral pour les immeubles situés à l'étranger, c'est paradoxalement cette solution qui a été retenue par le législateur fédéral belge⁽³⁷⁾.

Par le biais d'une loi toute récente⁽³⁸⁾, l'autorité fédérale prévoit donc la fixation d'un revenu cadastral également pour les biens immobiliers situés à l'étranger.

(32) C.J.U.E., 11 septembre 2014, C-489/13, *Verest & Gerards c. État belge*.

(33) C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*.

(34) Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

(35) C.J.U.E., 12 avril 2018, C-110/17, *Commission c. Belgique*, considérant 65 et dispositif.

(36) C.J.U.E., 12 novembre 2020, C-842/19, *Commission c. Belgique*.

(37) Plutôt que la solution consistant à taxer les revenus des immeubles situés en Belgique sur une base réelle et contemporaine (loyers réels ou valeur locative actuelle).

(38) Loi du 22 portant modification du Code des impôts sur les revenus 1992 sur le plan des biens immobiliers sis à l'étranger, *M.B.*, 22.

Ainsi, en ce qui concerne les immeubles bâtis, une nouvelle méthode de fixation du RC est insérée dans l'article 478 du C.I.R./92. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, trois méthodes de calcul du revenu cadastral pour les biens immobiliers bâtis situés en Belgique étaient prévues (art. 477 et 478 C.I.R./92)⁽³⁹⁾. La première méthode est basée sur les valeurs locatives à l'époque de référence. La deuxième méthode compare le bien à évaluer à des biens similaires dont le revenu cadastral est définitif. La troisième méthode se base sur les valeurs vénale à l'époque de référence, sur lesquelles on applique ensuite un taux de capitalisation de 5,3 %. La nouvelle loi fédérale instaure une quatrième méthode qui vise à reconstituer la valeur vénale de 1975 sur la base de la valeur vénale actuelle des immeubles bâtis⁽⁴⁰⁾. Pour ce faire, un facteur de correction unique est appliqué, qui est fixé à 15,036 pour l'année 2020⁽⁴¹⁾. Le SPF Finances publie annuellement le nouveau facteur de correction dans un avis au Moniteur belge. Ensuite, comme pour la troisième méthode précitée, la valeur vénale reconstituée pour 1975 (après application du facteur de correction) est multipliée par le taux de 5,3 %. C'est donc cette « quatrième » méthode qui sera, en principe⁽⁴²⁾, utilisée pour déterminer le RC des immeubles bâtis étrangers.

27 Les personnes physiques résidentes sont aussi taxables à l'I.P.P. sur les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie (ou de droits immobiliers similaires). La base de calcul consiste en la redevance et tous autres avantages recueillis par le cédant. Les sommes taxables le sont pour l'année de leur encaissement. Une exception à la notion de revenu immobilier est néanmoins prévue dans l'hypothèse d'un leasing immobilier, tel que défini par l'article 10, § 2, du C.I.R./92.

28 Par ailleurs, le Code des impôts sur les revenus prévoit certaines exonérations, notamment pour l'habitation propre (telle que définie par l'article 5/5, § 4, de la L.S.F.), pour les immeubles affectés à des buts d'intérêt général (enseignement, santé, cultes, etc.) (art. 12 C.I.R./92), pour certaines cessions d'un droit d'emphytéose ou de superficie, ou encore, pour certaines terres agricoles (louées dans le cadre d'un bail de carrière). Le revenu cadastral peut aussi être réduit proportionnellement à la durée et à l'importance de l'improductivité, de l'absence de jouissance de revenus ou de la perte de ceux-ci (art. 15 C.I.R./92). Enfin, peuvent être déduits des revenus immobiliers dans leur ensemble les intérêts des dettes contractés en vue d'acquérir et de conserver des biens immobiliers dont les revenus sont imposables, ainsi que les charges qui y

(39) Pour les immeubles non bâtis, le revenu cadastral des immeubles situés à l'étranger sera fixé forfaitairement sur la base du montant de 2 euros à l'hectare, soit le minimum utilisé pour les biens immobiliers non bâtis situés en Belgique.

(40) Les auteurs de la loi sont partis du présupposé que la valeur vénale « actuelle » des immeubles bâtis situés à l'étranger est aisée à déterminer pour les propriétaires concernés.

(41) L'idée est de déterminer quel montant fallait-il investir en 1975 pour obtenir un capital équivalent à la valeur vénale actuelle. Le facteur de correction est fixé sur la base du taux pour les obligations linéaires à 10 ans tel que publié par la Banque nationale de Belgique.

(42) Rien n'interdit néanmoins que les autres méthodes déjà existantes soient utilisées pour des immeubles étrangers.

sont assimilées. Il en va de même des redevances afférentes à l'acquisition d'un droit d'emphytéose ou de superficie.

B. Les revenus mobiliers

29 Les revenus des capitaux et biens mobiliers comprennent, de manière limitative, les revenus suivants :

- a) Les « dividendes », à savoir tous les avantages attribués par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, les remboursements totaux ou partiels de capital et de prime d'émission (sauf, sous certaines conditions, le remboursement du capital libéré ou des sommes assimilées à du capital libéré), les bonis de liquidation ou de rachat d'actions propres, les intérêts requalifiés en dividendes, ainsi que les sommes (censées être) attribuées ou mise en paiement par une construction juridique visée par le C.I.R. (régime de la taxe Caïman) ;
- b) Les « intérêts » comprenant les produits de prêts, de dépôts d'argent et de toute autre créance, la partie « intérêts » des redevances de leasing immobilier, le produit de certains investissements avec revenu garanti (assurance-vie prévoyant un rendement garanti, SICAV à rendement fixe), ou encore, certains produits d'investissements dans des organismes investissant 10 % ou plus de leur patrimoine en obligations ;
- c) Les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers comprennent notamment les revenus tirés de la concession de droits de propriété intellectuelle (brevets, marques, etc.), la location de mobilier dans les biens immeubles meublés (au prorata), ou encore, la location de matériel ;
- d) Les revenus tirés de la cession ou concession de droit d'auteur ou de droits voisins (ou de certaines licences légales et obligatoires), qui font l'objet d'un régime particulier, pour le moins favorable, impliquant l'application d'un taux distinct de 15 % (du moins, sur la première tranche de 62 090 € pour l'exercice d'imposition 2021) et un forfait de frais généreux (allant jusqu'à 50 % sur la première tranche)⁽⁴³⁾ ;
- e) Les revenus compris dans certaines rentes viagères ou temporaires.

30 Le Code prévoit différentes exonérations ou immunités, totales ou partielles, notamment pour les revenus obtenus de certaines sociétés d'investissement (en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou de rachat d'actions propres), une première tranche de dividendes en guise de mesure d'activation de l'épargne à risque (800 euros pour l'exercice d'imposition 2021), les intérêts de dépôts d'épargne (pour une première tranche d'intérêts fixée à 980 euros pour l'exercice d'imposition 2021), les intérêts alloués par des sociétés agréées comme entreprise sociale (200 euros pour

(43) Article 22, § 3, C.I.R./92 et art. 3 et 4 A.R./C.I.R. Voy. E. TRAVERSA et V. DECKERS, « La réforme de la fiscalité des droits d'auteurs », *J.T.*, 2009, n° 6353, pp. 333-341.

l'exercice d'imposition 2021), les intérêts de prêts octroyés à des entreprises débutantes au travers d'une plateforme de crowdfunding (montant de l'emprunt plafonné à 15 630 euros pour l'exercice d'imposition 2021), etc. (art. 21 C.I.R./92).

31 Pour la détermination du revenu net imposable à l'I.P.P. en cas d'enrôlement, les frais d'encaissement, de garde et autres frais analogues ne sont en principe⁽⁴⁴⁾ pas déductibles. En outre, le Code prévoit que les intérêts de dettes contractées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus de capitaux et biens mobiliers ne sont pas déductibles (art. 22 C.I.R./92).

32 Il convient de rappeler que la plupart des revenus mobiliers sont perçus à la source par voie de précompte (précompte mobilier), à un taux proportionnel. Dans ce dernier cas, ils ne doivent pas être déclarés (dispense de déclaration prévue à l'art. 313 du C.I.R./92). Si le contribuable les déclare quand même, ils seront imposés distinctement à un taux proportionnel égal à celui du précompte mobilier, sauf si la globalisation s'avère plus avantageuse⁽⁴⁵⁾.

C. Les revenus professionnels

33 En vertu de l'art. 23 du C.I.R./92, les revenus professionnels sont les « revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature et les revenus qui y sont assimilés ». Par « activité professionnelle » ou « occupation lucrative » – notion qui n'est pas définie par le Code – on vise un travail répété, exercé dans un but de lucre. Selon la jurisprudence, il doit s'agir d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle (fut-elle accessoire) et qui, débordant les limites de la gestion normale du patrimoine privé⁽⁴⁶⁾, présentent un caractère professionnel⁽⁴⁷⁾.

Une activité illicite peut générer des revenus professionnels imposables⁽⁴⁸⁾, mais encore faut-il que les revenus puissent être considérés comme la contrepartie de cette activité⁽⁴⁹⁾.

(44) Ils ne sont déductibles que lorsque les revenus mobiliers en question sont globalisés aux fins de taxation (plutôt que de se voir appliquer le taux distinct prévu à l'art. 171 du C.I.R./92).

(45) Tel est le cas lorsque le revenu imposable est inférieur à la quotité du revenu exemptée d'impôt.

(46) La frontière entre un revenu professionnel et un revenu de caractère privé est parfois délicate à identifier, dès lors que le Code fiscalise, au titre de « revenus divers » (et non professionnel), les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé. Le caractère anormal de la gestion d'un patrimoine privé ne suffit donc pas pour conclure à l'existence d'une activité professionnelle.

(47) Cass., 2 septembre 1969, *Pas.*, 1970, I, 3 ; Cass., 21 mai 1982, *Pas.*, 1982, I, 1106 ; Cass., 7 décembre 2000, *Pas.*, 2000, n° 676, p. 1896. Voy. aussi Com. IR 92, n° 23/35.

(48) Cass., 14 décembre 2007, *J.D.F.*, 2008, p. 329, obs. C. DOCCLO, *T.F.R.*, n° 2008/58, obs. I. VAN DE WOESTEYNE, *F.J.F.*, n° 2008/158, *R.G.C.F.*, 2008, p. 395, obs. J. DE MAERE D'AERTRYCKE et C. GILBERT ; Cass., 8 décembre 2017.

(49) Cass., 23 novembre 2012, R.G. n° F.11.0009.N-F.11.0013.N, www.fiscalnet.be.

Les revenus professionnels comprennent tant les revenus directs qu'indirects. C'est ainsi que sont imposables les indemnités obtenues en réparation d'une perte de revenus (à la suite d'un accident, par exemple) ainsi que les indemnités perçues lors de la cessation de l'activité professionnelle (indemnités de dédit, par exemple).

34 Par ailleurs, sans préjudice de l'application des précomptes⁽⁵⁰⁾, les revenus de biens mobiliers et immobiliers affectés à l'exercice d'une activité professionnelle sont qualifiables de revenus professionnels (art. 37 C.I.R./92)⁽⁵¹⁾.

Une exception est prévue pour les revenus tirés de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisin (ainsi que de certaines licences légales et obligatoires) : en dessous d'un certain montant (62 090 euros pour l'exercice d'imposition 2021), les revenus en question sont d'office et légalement qualifiés de « revenus de capitaux et biens mobiliers » (peu importe qu'ils soient affectés ou non à l'activité professionnelle).

L'affectation d'un bien à l'activité professionnelle, tout comme la fin de celle-ci est une question de fait appréciée par l'administration, sous le contrôle du juge. Il faut souligner que l'application de l'article 37 C.I.R. présuppose de démontrer une affectation actuelle de l'actif générateur de revenus, et non simplement le constat que l'actif a été constitué dans le cadre de l'activité professionnelle du contribuable⁽⁵²⁾.

35 Parmi les éléments factuels pris en compte par la jurisprudence pour conclure que des opérations peuvent être rattachées à une activité professionnelle, et donc générer des revenus professionnels, on compte, par exemple, le nombre, la nature et la succession rapide des opérations réalisées, le rapport existant entre elles, leur importance en termes de montant financier, l'organisation qu'elles impliquent, le fait qu'elles ont été réalisées à l'aide de fonds empruntés et/ou en association avec deux ou plusieurs personnes, ou encore, le fait qu'une activité accessoire soit étroitement liée à l'activité principale du contribuable ou se situe dans le prolongement de cette activité professionnelle⁽⁵³⁾. Dans certaines circonstances, le caractère fictif ou simulé des conventions conclues par le contribuable peut influencer les qualifications finalement retenues⁽⁵⁴⁾.

(50) La qualification en tant que « revenus professionnels » des revenus de biens immobiliers et mobiliers affectés à l'exercice de l'activité professionnelle n'empêche donc pas la perception du précompte immobilier relatif aux immeubles ou la retenue à la source du précompte mobilier en cas d'attribution ou de mise en paiement des revenus mobiliers. Le précompte professionnel, quant à lui, n'intervient jamais dans ce cadre.

(51) À propos de l'affectation de droits mobiliers à une activité professionnelle, voy. notamment Cass., 15 septembre 1997, S.96.0128.F, *Pas.*, 1997, n° 351, p. 817 (jurisprudence antérieure à la mise en place du régime dérogatoire pour les droits d'auteur, évoqué *supra* à propos des revenus de capitaux et biens mobiliers).

(52) Cass. 20 septembre 2018, F.17.0118.N.

(53) Voy., notamment, Mons, 8 février 2012, ; Anvers, 4 octobre 2016, Rôle n° 2014/A.R./2493, www.taxwin.be ; Liège, 21 juin 2017, *F.J.F.*, n° 2018/27 ; Gand 9 octobre 2018, *F.J.F.*, n° 2018/277 ; Liège, 3 juin 2020, rôle n° 2016/RG/644, www.taxwin.be.

(54) Cass., 19 janvier 2012, Rôle n° F.10.0094.N, *F.J.F.*, n° 2013/93.

36 Les « revenus professionnels » se répartissent en cinq sous-catégories :

- Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles sont déterminés « sous réserve des dispositions dérogatoires dans le présent Code, (...) conformément à la législation belge relative aux obligations comptables des entreprises » (art. 24 C.I.R./92)⁽⁵⁵⁾. Sont ainsi imposables les produits (y compris les créances non encaissées), les plus-values réalisées ou exprimées dans les comptes, les réserves occultes. Est également comprise dans les bénéfices la rémunération que s'attribue l'entrepreneur pour son travail personnel, les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle, les indemnités liées à l'activité professionnelle⁽⁵⁶⁾, les provisions (art. 25 C.I.R./92) (sous réserve de certaines hypothèses d'immunité). Par ailleurs, rentrent dans les bénéfices les « avantages anormaux ou bénévoles » consentis notamment en faveur d'entreprises étrangères liées ou localisées dans des juridictions à fiscalité favorable (art. 26 C.I.R./92) ;
- Les profits, à savoir les revenus des professions libérales, charges ou offices et les revenus d'occupations lucratives. Ils comprennent ainsi les recettes, les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle, les plus-values réalisées sur les actifs professionnels, ainsi que les indemnités compensant des pertes de revenus professionnels⁽⁵⁷⁾ ;
- Les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure, qui comprennent les revenus obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive de l'activité et qui proviennent de plus-values sur des éléments de l'actif affectés à l'activité professionnelle, les revenus obtenus ou constatés postérieurement à la cessation et qui proviennent de l'activité professionnelle antérieure, ou encore, les indemnités obtenues postérieurement à la cessation et en lien avec cette activité passée⁽⁵⁸⁾ ;
- Les rémunérations, notion qui se subdivise elle-même en trois sous-catégories :
 - Les rémunérations des travailleurs, qui comprennent toutes les « rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur » (art. 31 C.I.R./92), à savoir les salaires et traitements, les avantages de toute nature, ou encore, les indemnités compensatoires (maladie et chômage) et indemnités de rupture ;

(55) Voy. aussi Cass., 20 février 1997, *Pas.*, 1997, I, n° 100, p. 259.

(56) En compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des bénéfices de l'entreprise, ou encore, en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices.

(57) Indemnités en compensation ou à l'occasion de tout acte quelconque susceptible d'entraîner une réduction de l'activité professionnelle ou des profits de celle-ci, ou encore, en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de profits.

(58) Indemnités en compensation ou à l'occasion d'un acte quelconque susceptible d'avoir entraîné une réduction de l'activité, des bénéfices ou des profits, ou encore, en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits.

- Les rémunérations des dirigeants d'entreprise. Les dirigeants d'entreprise sont les personnes physiques qui *soit* exercent un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues (dirigeants de première catégorie) *soit* exercent au sein d'une société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, en dehors d'un contrat de travail (dirigeants de seconde catégorie). Pour la première catégorie de dirigeants, un principe d'attraction s'applique, de manière telle que toutes les sommes et tous les avantages payés ou attribués par une société aux titulaires de mandats en question sont considérés fiscalement comme des rémunérations de dirigeants d'entreprise, quand bien même de telles sommes ou de tels avantages rémunéreraient d'autres tâches (comme, par exemple, une activité en qualité de salarié). Les dividendes sont néanmoins exclus du champ d'application du principe d'attraction et demeurent taxables au titre de revenus mobiliers. Les loyers perçus pour la mise en location d'un immeuble à la société sont toujours taxables en principe comme revenus immobiliers ; néanmoins, pour les dirigeants de la première catégorie, une mesure spécifique anti-abus prévoit la requalification du loyer en rémunération de dirigeant dans la mesure où le montant du loyer dépasse un plafond donné (5/3 du RC revalorisé) (art. 32 C.I.R./92).
- Les rémunérations des conjoints aidants. Elles comprennent les attributions par celui qui exerce une activité professionnelle indépendante d'une quote-part de ses bénéfices ou de ses profits au profit du conjoint aidant qui n'exerce pas de son côté d'activité professionnelle lui ouvrant des droits propres à des prestations dans un régime obligatoire de pension, d'allocations familiales et d'assurance contre la maladie et l'invalidité, au moins égales à celles du statut social des travailleurs indépendants (ou qui ne bénéficie pas d'une prestation dans le cadre du régime de la sécurité sociale lui ouvrant de tels droits propres). Outre l'avantage fiscal en termes de progressivité de l'impôt (issu de la répartition du revenu sur deux têtes plutôt qu'une), le mécanisme, qui reconnaît fiscalement la participation effective du conjoint dans l'activité professionnelle indépendante d'un contribuable, poursuit l'objectif de garantir une couverture sociale effective pour le conjoint aidant en question (art. 33 C.I.R./92).
- Les pensions, rentes et allocations en tenant lieu (revenus de remplacement), qui visent essentiellement (art. 34 et 35 C.I.R./92) :
 - Les pensions, rentes et allocations en tenant lieu, attribuées dans le cadre d'un régime légal de protection sociale *ou* se rattachant directement ou indirectement à une activité professionnelle (ex. mise à la retraite) ;
 - Les indemnités, qui constituent la réparation totale ou partielle d'une perte permanente de revenus, suite à une incapacité de travail (par ex. en conséquence d'un accident de travail ou d'une maladie professionnelle) ;
 - Les pensions, pensions complémentaires, rentes, capitaux et valeurs de rachat de contrats d'assurance-vie, sous certaines conditions (notamment,

la constitution par des cotisations ayant donné lieu à un avantage fiscal au moment de leur versement) ;

- Sous certaines conditions, les pensions complémentaires des indépendants ;
- Sous certaines conditions, les prestations versées dans le cadre d'une épargne-pension (compte-épargne ou assurance-épargne) constituée au moyen de versements ou primes ayant donné lieu à une réduction ou à une déduction d'impôt.

37 Par ailleurs, certains revenus professionnels sont exonérés d'impôt totalement ou partiellement, tantôt pour des raisons sociales ou culturelles (art. 38 C.I.R./92), tantôt pour des raisons liées à la nature du revenu (pensions, rentes, capitaux et valeurs de rachat (art. 39 et 40 C.I.R./92), tantôt pour des raisons économiques (art. 67 à 77 du C.I.R./92).

De même, les plus-values sur actifs professionnels, qui sont en principe imposables à titre des bénéfices ou de profits (art. 24, al. 1^{er}, 2^o, et 27, 3^o, du C.I.R./92) peuvent, à certaines conditions, bénéficier d'une exonération provisoire ou définitive (art. 41 à 47 C.I.R./92). Enfin, les réductions de valeur et provisions pour risques et charges sont susceptibles d'immunisation (art. 48 C.I.R./92 et art. 22 à 27 A.R./C.I.R.).

38 En application du principe de la taxation sur une base nette, les frais professionnels sont déductibles, à savoir les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus professionnels imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants (art. 49 C.I.R./92). Si le Code donne une liste non exhaustive de frais déductibles (art. 52 C.I.R./92), il prévoit aussi des exceptions, c'est-à-dire des frais qui ne peuvent être déduits au titre de frais professionnels (en totalité ou partiellement) (art. 53 C.I.R./92). Les articles 50 et 51 du C.I.R./92 fixent néanmoins les bases juridiques et les conditions permettant de s'abstenir de devoir justifier la réalité des frais professionnels encourus ou supportés, en bénéficiant d'une évaluation *forfaitaire* de ceux-ci. Enfin, les pertes d'une activité professionnelle peuvent être imputées sur les revenus positifs engrangés par une autre activité professionnelle durant la même année. En outre, sous les conditions prévues par les articles 78 à 80, les pertes professionnelles des années antérieures sont déductibles des revenus professionnels de chacune des périodes imposables suivantes (système dit de « carry forward »). Dans le cadre de la crise du COVID-19, le législateur fédéral a même introduit temporairement un dispositif dit de « carry back » qui permet d'imputer des pertes professionnelles réalisées en 2020 sur des revenus professionnels de périodes imposables antérieures⁽⁵⁹⁾.

(59) Loi du 23 juin 2020 portant des dispositions fiscales afin de promouvoir la liquidité et la solvabilité des entreprises dans le contexte de la lutte contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19, *M.B.*, 1^{er} juillet 2020.

D. Les revenus divers

39 La dernière catégorie de revenus imposables est formée par les revenus divers. Il ne s'agit pas d'une catégorie « résiduaire » à proprement parler, au sens où tous les revenus qui ne pourraient être qualifiés de professionnels, mobiliers ou immobiliers devraient être considérés comme des revenus divers taxables. Au contraire, elle fixe une liste exhaustive de revenus que le législateur fédéral a cru utile de rendre imposables, mais sans que ces derniers forment une catégorie homogène. En vertu du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, un « revenu » au sens large qui ne serait pas repris dans cette liste, tout en ne rentrant pas dans le domaine d'application de l'une des trois autres catégories de revenus ne sera, bonnement et simplement, pas imposable (ex. les gains de loterie).

40 La sous-catégorie la plus significative est constituée par « les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ». L'identification de ce qu'est une activité professionnelle est, comme cela a déjà été indiqué ci-avant, crucial pour la détermination du champ d'application de cette hypothèse de taxation au titre de revenus divers. Une exception est néanmoins prévue pour les revenus provenant des « opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers » (art. 90, 1^o C.I.R./92). Selon la Cour de cassation, en vertu de l'article 90, 1^o, du C.I.R./92, le patrimoine privé concerné par des opérations de gestion normale (n'engendrant pas de taxation des revenus ainsi dégagés) doit être constitué de biens immobiliers (corporels ou incorporels), de titres en portefeuille ou d'« objets » mobiliers : l'utilisation du mot « objet » induit une interprétation restrictive, de manière telle que les revenus tirés d'opérations (même de gestion normale) portant sur des biens meubles « incorporels » ne sont pas visés par la clause d'exonération en question et seront taxables, le cas échéant, au titre de revenus divers⁽⁶⁰⁾.

L'art. 90, 1^o, du C.I.R./92 doit être lu en combinaison avec l'art 90, 9^o, du C.I.R./92, qui rend notamment imposables, au titre de revenus divers, les plus-values sur actions réalisées en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle. Le texte exclut néanmoins les plus-values réalisées dans le cadre « des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ». Cette clause est à la base de l'affirmation, souvent entendue en politique et dans les médias, selon laquelle les plus-values sur actions ne sont, en principe, pas taxables en Belgique. La frontière séparant les domaines respectifs de la « gestion normale » (pas de taxation) et de la « gestion anormale » (taxation au titre de revenus divers) d'un patrimoine privé n'est cependant pas aisée à identifier en pratique et a donné lieu à un important contentieux judiciaire et à un recours fréquent au Service des décisions anticipées du SPF Finances. L'article 90, 9^o, du C.I.R./92 fixe aussi le principe de la taxation des plus-values sur actions réalisées

(60) Cass., 10 septembre 2010, F.08.0086.N, *www.cass.be*, *F.J.F.*, n° 2011/70.

sur des participations importantes en cas de cession de celles-ci à une société établie en dehors de l'Espace économique européen.

L'article 90, 1°, du C.I.R./92 doit également être lu en ayant à l'esprit les numéros 8° et 10° de ce même article 90. Ces deux textes fiscalisent, au titre de « revenus divers », certaines plus-values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis (art. 90, 8° C.I.R./92) ou bâtis (art. 90, 10° C.I.R./92). Des conditions précises sont fixées, qui sous-tendent la taxation : la cession doit ainsi intervenir dans un certain délai (variable selon la nature de l'immeuble) par rapport à l'acquisition (à titre onéreux ou à titre gratuit du bien). Le régime prévu par les numéros 8° et 10° de l'article 90 s'applique en principe lorsque la plus-value s'est matérialisée dans le cadre d'une gestion « normale » de patrimoine privé ; si l'opération devait relever d'une gestion « anormale » de patrimoine privé, c'est l'article 90, 1° qui reprend ses droits et fonde le régime de taxation (en principe plus défavorable).

La discussion relative au partage des sphères respectives de la gestion normale vs anormale d'un patrimoine privé est donc au cœur des discussions en matière de revenus divers. En pratique, sont considérés, par exemple, comme étant taxables sur la base de l'article 90 du C.I.R./92 : les gains d'opérations spéculatives, c'est-à-dire des opérations d'achat et de revente comportant un risque de (lourde) perte mais aussi l'espoir d'en retirer un gain important dans un délai plus ou moins long⁽⁶¹⁾ ; les gains d'autres opérations, comme les revenus tirés de la cession d'un brevet ou d'un apport de know-how à une société ; des indemnités de non-concurrence non liées à une activité professionnelle antérieure⁽⁶²⁾ ; des bonis de liquidation non imposables au titre de revenus mobiliers en vertu d'une disposition expresse du C.I.R./92⁽⁶³⁾ ; ou encore, des honoraires versés à un conférencier ou des commissions perçues en qualité d'intermédiaire dans des opérations isolées⁽⁶⁴⁾.

41 Sont également des revenus divers :

- Les revenus générés dans le cadre des services de l'économie collaborative fournis via une plateforme agréée, les bénéfices ou profits résultant de services occasionnels entre les citoyens, ainsi que les indemnités perçues dans le cadre du travail associatif (art. 90, 1°bis, 1ter et 1quater C.I.R./92). En

(61) Cass., 18 mai 1977, *Pas.* I, p. 957 ; Cass., 15 mai 1987, *Pas.*, 1987, n° I, p. 1118 ; Cass., 27 avril 2017, RG F.15.0120.F. Voy. aussi Com. IR 92, n° 90/5 : « La gestion d'un patrimoine privé se distingue en fait de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens – immeubles, valeurs de portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) – que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation ou par épargne personnelle, ou encore en remploi de biens aliènes » ; Com. IR 92, n° 90/5.6 : « La "spéculation" peut être décrite comme étant une transaction comportant de nombreux risques et pour laquelle il existe une possibilité de réaliser un bénéfice important ou, le cas échéant, une lourde perte, en raison de hausses ou de baisses de prix survenus ».

(62) Cass., 17 février 1989, *Pas.*, I, 623.

(63) Cass., 6 mai 2011, R.G. n° F.10.0050.N, www.cass.be.

(64) Com. IR 92, n° 90/7.

réalité, il s'est agi, pour le législateur de permettre aux personnes physiques, par le biais de ces trois types d'activités, sous réserve du respect de certaines conditions, de bénéficier de revenus complémentaires exonérés de charges fiscales et sociales en dessous d'un certain seuil (dont le dépassement est néanmoins de nature à engendrer une requalification fiscale pour le tout, en tant que « *revenu divers à caractère professionnel* » – art. 37bis C.I.R./92). Interrogée quant à la conformité des aspects fiscaux et sociaux de la législation en question avec le principe d'égalité et de non-discrimination, la Cour constitutionnelle a néanmoins jugé, pour chacune des trois activités, que la différence de traitement que ce régime induit n'était pas susceptible de justification raisonnable⁽⁶⁵⁾. L'annulation s'est néanmoins accompagnée d'un maintien des effets jusqu'au 31 décembre 2020. Avant l'introduction de cette loi (annulée) sur les « revenus complémentaires », il existait déjà un régime légal (datant de 2016) pour les revenus obtenus par le biais de l'économie collaborative ; du fait de l'arrêt d'annulation de la Cour constitutionnelle, l'ancien régime a donc été rétabli, prévoyant un impôt forfaitaire de 20 % (plutôt qu'une exonération) sur les revenus (plafonnés), après application d'un forfait de charges de 50 % ;

- Certains prix et subsides (art. 90, 2° C.I.R./92) ;
- Les rentes alimentaires (art. 90, 3° C.I.R./92) et les arriérés de rentes alimentaires (art. 90, 4° C.I.R./92), à concurrence de 80 % de leur montant ;
- Les revenus de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non (en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle) ; les revenus provenant de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires (art. 90, 5° C.I.R./92) ;
- Les lots afférents à des titres d'emprunts (art. 90, 6° C.I.R./92) ;
- Les produits de la location du droit de chasse, de pêche ou de tenderie (art. 90, 7° C.I.R./92) ;
- Les indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant afférentes aux instruments financiers qui font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt (art. 90, 11° C.I.R./92) ;

Les indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte payées ou attribuées à des chercheurs, sous certaines conditions strictes (art. 90, 12° C.I.R./92).

42 Les articles 97 à 102bis du C.I.R./92 fixent les règles permettant d'établir le montant net des revenus divers, à partir du montant brut. Ils précisent aussi le mode de

(65) C.C., 23 avril 2020, n° 53/2020. Pour un commentaire, voy. notamment A.-G. KLECZEWSKI, « L'imposition des transactions entre particuliers : suite de l'annulation par la Cour constitutionnelle du régime des revenus complémentaires », (première partie), *J.D.F.*, 2020, n° 3, pp. 65-94, (seconde partie), *J.D.F.*, 2020, n° 5, pp. 129-154.

détermination de certains revenus tels que les plus-values. Un principe de récupération des pertes antérieures (éprouvées au cours des cinq périodes imposables antérieures) est aussi établi et réglé par l'article 103 du C.I.R./92.

SECTION 3.

La dimension régionale et locale de l'I.P.P.

§ 1. *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales (communes, provinces et agglomération bruxelloise) : étendue et limites*

A. *L'autonomie fiscale des Régions en bref*

43 Les Régions (et les Communautés) disposent, en vertu de l'article 170 de la Constitution, d'un pouvoir fiscal propre⁽⁶⁶⁾. Cette autonomie est *générale* – en ce sens qu'elle peut *a priori* porter sur toute matière imposable – et *complète* – à savoir qu'elle comprend le pouvoir de décider de l'opportunité ou non d'instituer un impôt, d'en déterminer la nature et de fixer l'ensemble des éléments constitutifs essentiels de celui-ci – à savoir la matière imposable (en ce compris le fait générateur), les redevables, la base taxable, le taux, les exonérations et les règles de procédure (établissement administratif, contrôle, preuve, perception, recouvrement et contentieux administratif⁽⁶⁷⁾) – ainsi que les éléments accessoires (sanctions, intérêts, mode déclaration éventuellement, etc.). Dans l'exercice de leur pouvoir autonome, les entités fédérées sont soumises aux mêmes contraintes constitutionnelles que l'autorité fédérale, notamment en ce qui concerne le respect des droits et libertés fondamentaux, ainsi que des principes constitutionnels de légalité, d'annualité, de territorialité et d'égalité et non-discrimination.

44 Une autre limite apportée au pouvoir fiscal propre des entités fédérées consiste en l'obligation qui leur est faite ne pas porter atteinte, dans l'exercice de leurs compétences, au principe de l'union économique et monétaire qui se caractérise par la libre circulation des personnes et des facteurs de production à l'intérieur du territoire belge⁽⁶⁸⁾. Dans un cadre plus large, elles sont également tenues de respecter les

(66) Le paragraphe 2 de l'article 170 de la Constitution (antérieurement : art. 110, § 2, de la Constitution, avant la coordination) a été inséré à l'occasion de la seconde réforme de l'État de 1980.

(67) Le régime du contentieux judiciaire demeure néanmoins une prérogative exclusive de l'autorité fédérale, en vertu de la Constitution.

(68) Voy., notamment, C.C., 28 octobre 2010, n° 123/2010, B.5.2. et B.6. Voy. également, sur ce concept, N. CAMBIER, « I.10. – Union économique et unité monétaire », in C. ROMAINVILLE et M. VERDUSSEN (éd.), *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 168-180 ; E. TRAVERSA, « Union économique et monétaire et libre circulation dans

contraintes liées à l'appartenance de la Belgique à l'Union européenne, en particulier en matière d'harmonisation fiscale, de libertés de circulation et d'aides d'État.

45 Une troisième restriction est d'ordre territorial et ne concerne que les Communautés française et flamande. Leurs compétences s'appliquant selon un critère personnel, celles-ci ne disposent pas, vu le caractère bilingue de la région linguistique de Bruxelles-Capitale, d'un territoire déterminé, notamment d'un point de vue fiscal. Cette situation conduit à priver, en pratique, les Communautés française et flamande de l'autonomie fiscale que la Constitution leur reconnaît (ou d'en rendre la mise en œuvre pour le moins délicate)⁽⁶⁹⁾.

46 Enfin, la quatrième limite à l'autonomie fiscale des entités fédérées concerne le rapport que celles-ci entretiennent avec les compétences matérielles. Les Régions peuvent certes recourir à leur pouvoir fiscal dans la poursuite des politiques ressortant des compétences matérielles qui leur ont été attribuées. Toutefois, en vertu du principe de proportionnalité, établi par la Cour constitutionnelle⁽⁷⁰⁾, les Régions (et les Communautés) ne peuvent, dans l'exercice de leurs compétences fiscales, rendre « *impossible ou exagérément difficile* » l'exercice des compétences matérielles attribuées aux autres collectivités politiques⁽⁷¹⁾. Ce principe est également applicable à l'autorité fédérale. La Cour constitutionnelle censure, dès lors, l'autorité fédérale ou la Région qui, par l'utilisation de ses pouvoirs en matière d'impôt, empiéterait trop sensiblement sur les attributions matérielles exclusives d'autres collectivités politiques⁽⁷²⁾. Ce principe de proportionnalité, mobilisé dans ce cadre, vient « équilibrer » une situation qui se caractérise, d'une part, par le fait que les compétences *matérielles* sont réparties (entre l'autorité fédérale et les entités fédérées) selon un corps de règles distinct de celui sur le fondement duquel les compétences *fiscales* sont, elles, distribuées (entre l'autorité fédérale et les entités fédérées) et, d'autre part, que l'instrument fiscal peut être et est régulièrement utilisé en vue de réaliser des objectifs relevant de politiques liées à des compétences matérielles (fonction régulatrice de la fiscalité).

47 La Constitution prévoit, à l'article 170, § 2, al. 2, que « *la loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée* ». Au moyen d'une loi ordinaire, l'autorité fédérale est donc habilitée à restreindre le champ potentiel d'exercice des compétences fiscales fédérées, sous le

le fédéralisme fiscal belge », in F. STEVENART MEEUS et E. TRAVERSA (éd.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 410-423.

(69) L'absence de territoire défini fragilise particulièrement la Communauté française, dont l'équilibre financier demeure, malgré les refinancements successifs, précaire. La Communauté flamande subit cette limitation dans une mesure moins dommageable, vu la « fusion » institutionnelle entre Région et Communauté flamandes, d'une part, et la proportion négligeable, d'un point de vue budgétaire, des recettes qui pourraient être obtenues en conséquence de l'imposition effective des Bruxellois néerlandophones.

(70) Voy., notamment, C.C., 2 février 1995, arrêts nos 4 à 10/95 (à propos des « écotaxes » fédérales).

(71) Voy., notamment, C.C., 20 septembre 2012, n° 111/2012 ; C.C., 13 juin 2013, n° 83/2013, B.3.3. et B.3.6. Voy. également, à propos de la modification, en Région flamande, du régime de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement : CC, 23 avril 1992, n° 31/92 ; C.C., 11 février 1998, n° 10/98.

(72) C.C., 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004.

contrôle de la Cour constitutionnelle⁽⁷³⁾. Certaines dispositions fédérales restreignent de manière extrêmement considérable l'autonomie fiscale propre des Communautés et des Régions. Il s'agit de l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 et de l'article 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989, qui introduisent, dans le système belge de répartition des compétences fiscales, le principe dit *non bis in idem*⁽⁷⁴⁾ : l'objet des taxes régionales propres ne peut correspondre à une « matière » déjà taxée par l'autorité fédérale (ou encore, à la matière imposable d'un impôt visé dans la L.S.F.) ; en outre, une Région ne peut en principe percevoir de centimes additionnels sur des impôts et perceptions au profit de l'État ni octroyer de remise sur ceux-ci. Cette contrainte générale limite sensiblement la capacité, pour les Régions, de se financer et de mener une politique fiscale par le biais de *taxes régionales propres* et requiert, de leur part, une certaine créativité en vue d'identifier des matières imposables encore vierges de toute imposition⁽⁷⁵⁾.

48 À côté du pouvoir dont bénéficient les Régions de lever leurs propres *taxes régionales* (directement sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution), la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« L.S.F. ») a attribué aux Régions des prérogatives complémentaires (exclusives, le cas échéant) en matière fiscale, en relation avec des impôts dont le régime avait été fixé initialement par l'autorité fédérale (« l'État national » à l'époque).

49 Tout d'abord, les Régions bénéficient d'une fiscalité dérivée sous la forme des *impôts régionaux*. Issue de la décentralisation de prélèvements fiscaux initialement établis et collectés par l'État national, cette forme d'autonomie concerne une série d'impôts limitativement énumérés à l'article 3 de la L.S.F., pour lesquels la L.S.F. prévoit l'attribution intégrale du produit aux Régions, l'octroi à celles-ci de la compétence exclusive pour en modifier la base taxable, le taux et les exonérations⁽⁷⁶⁾, ainsi que la faculté d'en reprendre à leur compte le service (c'est-à-dire l'établissement concret de la base, le calcul de l'impôt, le contrôle, la perception, le recouvrement, la gestion des recours *administratifs*). Parmi les impôts concernés figurent, entre autres, le précompte immobilier (dont le statut d'impôt à part entière a déjà été souligné ci-avant), la plupart des droits d'enregistrement, les droits de succession, ou encore, les taxes de circulation et de mise en circulation.

(73) Voy., notamment, C.C., 2 juin 1988, n° 57, considérant 4.B.2.c ; C.C., 2 janvier 1995, n° 7/95, 8/95 et 10/95 ; C.C., 21 janvier 1998, n° 4/98 ; C.C., 5 juillet 2000, n° 86/2000, B.11.6 ; C.C., 17 mai 2001, n° 66/2001, B.4. ; C.C., 16 octobre 2001, n° 124/2001, B.5 ; C.C., 8 mai 2002, n° 85/2002 ; C.C., 15 septembre 2004, n° 146/2004 ; C.C., 30 juin 2005, n° 113/2005, B.8. ; C.C., 20 septembre 2012, n° 111/2012.

(74) Loi (ordinaire) du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2 de la Constitution, *M.B.*, 24 janvier 1989.

(75) La loi (ordinaire) du 23 janvier 1989 réserve néanmoins aux Régions, pour taxation, les matières de l'eau et des déchets.

(76) L'autorité fédérale ne peut donc plus légiférer concernant les éléments en question (base, taux et exonérations) des impôts régionaux, mais elle conserve le pouvoir exclusif d'en modifier la matière imposable ainsi que les redevables, moyennant toutefois l'adoption d'une loi votée à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution.

50 En outre, une autonomie régionale existe vis-à-vis de l'impôt des personnes physiques (« I.P.P. régional »), dont la substance a été consolidée à l'occasion de la sixième réforme de l'État. Ces prérogatives des Régions, qui concernent essentiellement les centimes additionnels calculés sur la base de « l'impôt État réduit », ainsi que des réductions et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales, sont examinées plus amplement ci-après.

B. L'autonomie fiscale des collectivités locales (communes, provinces et agglomération bruxelloise) en bref

51 En vertu de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution :

« § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supracommunale que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}.

§ 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

Combinée avec les articles 41 et 162 de la Constitution, cette disposition fonde l'autonomie fiscale des collectivités locales⁽⁷⁷⁾. Le fondement du pouvoir fiscal propre des communes et des provinces a fait l'objet de controverses doctrinales⁽⁷⁸⁾.

(77) Il s'agit d'une particularité du système belge. Selon le Conseil d'État, « l'établissement d'un impôt communal est en vertu de la Constitution, notamment de ses articles 41, 162 et 170, § 4, une matière d'intérêt communal qu'il revient au conseil communal de régler » (C.E., 24 mai 2002, *Ville de Huy c. Députation permanente du conseil provincial de Liège et Région wallonne*, n° 106.994). Sur le sujet, voy. M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal*, Bruges, Die Keure, 2020 ; V. SEPULCHRE, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2018*, Wolters Kluwer Belgique, 2018.

(78) S'il est admis que l'article 170, § 2, de la Constitution fonde la compétence fiscale propre des Communautés et des Régions, la doctrine est divisée sur la portée des articles 170, § 3 et § 4. La doctrine et la jurisprudence majoritaires considèrent que la compétence fiscale des communes et des provinces trouve son fondement dans la combinaison de ces articles avec les articles 41 et 162 de la Constitution. Certains auteurs ne voient néanmoins dans l'article 170 de la Constitution qu'une indication de l'organe local habilité à instituer des impôts locaux. Selon ces derniers, la compétence fiscale propre des provinces et des communes découlerait uniquement des articles 41 et 162 de la Constitution. Sur l'enjeu de cette controverse, voy. M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid : fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, Die Keure, 1996, spéc. pp. 3-36 ; M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal, op. cit.* ; B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018, n° 1, pp. 5-20 ; D. DEOM, « L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites », *R.D.C.*, 2017, n° 3, pp. 28-32 ; D. DEOM et B. LOMBAERT, « L'autonomie et le financement des provinces et des communes », *A.P.T.*, 2002, n° 2, pp. 173-179 ; B. Lombaert, « L'autonomie fiscale des communes entre l'État, la Région et l'Union européenne », *R.D.C.*, 2006, liv. 1-2, pp. 3 et s.

52 Pour l'essentiel, l'autonomie fiscale locale prend la forme soit de taxes locales propres sur une grande diversité de faits générateurs, soit de centimes additionnels au précompte immobilier (*cf.* ci-après).

Pour les communes et l'agglomération bruxelloise uniquement, la faculté est aussi prévue d'établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques (*cf.* ci-après).

53 L'autonomie fiscale des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise est limitée par des lois fédérales. Selon la Constitution, seul le législateur fédéral peut restreindre les prérogatives des collectivités locales en matière d'impôts. Par exemple, l'article 464 du C.I.R. 1992 du C.I.R. 1992 interdit, par voie de principe, aux entités locales de lever des impôts similaires sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus ; des exceptions sont prévues, à cet égard, aux articles 464/1 et 465 du C.I.R. 1992 (*cf.* ci-après).

En principe, les décrets ou ordonnances régionaux ne peuvent pas limiter l'autonomie fiscale des communes, des provinces ou de l'agglomération bruxelloise, ceci sous réserve de l'utilisation par les Régions de leurs compétences implicites (sur le fondement de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles).

Dans l'exercice de leur autonomie fiscale, les communes et les provinces doivent respecter les principes constitutionnels tels que le principe de légalité (intervention de l'assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement) et le principe d'égalité et de non-discrimination. La jurisprudence a étendu le cadre des principes auxquels les collectivités locales doivent se conformer : territorialité, liberté de commerce et d'industrie, principe de capacité contributive, principe de sécurité juridique, principe de non-rétroactivité, etc. Des lois fédérales multiples prévoient aussi des restrictions (ex. interdiction des octrois prévue, pour les communes, par une loi du 18 juillet 1860). Au surplus, tant les juges judiciaires que le Conseil d'État estiment que l'objectif principal des taxes locales doit toujours être de procurer à la collectivité en question des moyens financiers ; les autres objectifs éventuels (fonction régulatrice de l'impôt, incitation ou dissuasion de comportements ou d'activités) ne peuvent être poursuivis qu'à titre accessoire ou secondaire. Enfin, les entités communales et provinciales sont tenues de respecter le droit international et le droit européen (ex. libertés européennes de circulation, interdiction des aides d'État, directives d'harmonisation, etc.), en ce compris le droit international et européen des droits de l'homme (ex. la Convention européenne des droits de l'homme).

L'essentiel de la procédure relative aux taxes locales se trouve réglé dans des décrets ou ordonnances adoptés par les Régions. Ces dernières sont aussi en charge de l'organisation et de l'exercice de la tutelle administrative sur la fiscalité des pouvoirs locaux⁽⁷⁹⁾ ; elles contrôlent que ceux-ci se conforment bien aux normes supérieures et

(79) En Communauté germanophone, l'encadrement procédural et la tutelle sur les communes du territoire de la région de langue allemande relèvent désormais de la responsabilité des autorités (législateur et gouvernement) germanophones.

ne blessent pas, lorsqu'ils agissent, l'intérêt général. Les pouvoirs locaux sont en effet des pouvoirs subordonnés.

54 En ce qui concerne l'agglomération bruxelloise (seule agglomération existant à ce jour), ses compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale. Lorsque ces organes mettent en œuvre la compétence fiscale d'agglomération (et non la compétence fiscale régionale), ils doivent le faire par le biais de règlements d'agglomération (et non par voie d'ordonnance).

§ 2. *L'I.P.P. régionalisé à la suite de la sixième réforme de l'État*⁽⁸⁰⁾

55 Outre les impôts propres et les impôts régionaux, les Régions disposent, on l'a dit, d'une compétence en matière d'impôts conjoints. Les impôts conjoints sont, selon la définition de l'article 6, § 2, de la L.S.F., « des impôts nationaux perçus d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions et sur lesquels les Régions sont autorisées, sur la base de la localisation de ces impôts, à percevoir des centimes additionnels et à accorder des réductions d'impôt applicables à toutes personnes soumises à l'impôt des personnes physiques et pour autant que ces réductions ne dépassent pas le montant du produit attribué ».

56 Il n'existe à ce jour qu'un seul impôt conjoint : l'impôt des personnes physiques (I.P.P.). Contrairement au régime des impôts régionaux, les Régions disposent d'une compétence normative limitée sur les éléments constitutifs de l'I.P.P. L'État fédéral reste exclusivement compétent pour la fixation de la matière imposable, des redevables, de la base imposable⁽⁸¹⁾, ainsi que, pour partie, du taux et des réductions et crédits d'impôts. L'I.P.P. demeure, sous cet aspect, un impôt national. Il fait encore ajouter que l'autorité fédérale conserve la maîtrise du régime des précomptes mobilier et professionnel. En outre, le SPF Finances administre l'I.P.P. et aucune procédure de transfert aux Régions n'est prévue ni *a fortiori* programmée.

57 Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions sont cependant dotées de trois catégories de prérogatives (substantielles), qu'elles exercent

(80) Voy., à ce propos, B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, 994 p. Voy. aussi M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *R.F.R.L.*, n° 4/2014, pp. 247-296 ; M. BOURGEOIS, « Quelques réflexions à propos de la régionalisation de l'impôt des personnes physiques », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (éd.), *En quête de fiscalité, et autres propos...*, *Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 101-123.

(81) Par exemple, les frais professionnels déductibles, ou encore, l'évaluation des avantages de toute nature comme ceux découlant de la mise à disposition d'un véhicule de société.

vis-à-vis des contribuables domiciliés fiscalement sur leur territoire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (5/1 à 5/8 de la L.S.F.).

58 Tout d'abord, pour financer leurs politiques, les Régions fixent, chaque année, leurs centimes additionnels régionaux, qui se calculent sur la base de l'impôt État réduit, c'est-à-dire de l'impôt fédéral⁽⁸²⁾ diminué par application du facteur dit d'autonomie (24,957 % depuis l'année 2018)⁽⁸³⁾. Budgétairement, cette compétence tarifaire régionale correspond, approximativement, à un quart du montant de l'impôt des personnes physiques tel qu'initialement calculé au niveau fédéral. Outre la nécessité de respecter le principe de loyauté fédérale, les Régions doivent s'abstenir de réduire la progressivité de l'impôt⁽⁸⁴⁾. Elles peuvent néanmoins différencier leurs additionnels par tranche d'impôt, conformément aux indications reprises à l'article 5/4 de la L.S.F. (et tout en respectant le principe d'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt⁽⁸⁵⁾).

59 Ensuite, les Régions sont *exclusivement* compétentes pour les faits générateurs de réductions d'impôt et de crédits d'impôt énumérés à l'article 5/5, § 4, de la L.S.F. :

- 1° les dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre ;
- 2° les dépenses de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie ;
- 3° les dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés ;
- 4° les dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux ;
- 5° les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation à l'exclusion des intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 ;
- 6° les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes ;
- 7° les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.

(82) À l'exclusion de la partie de l'impôt fédéral calculé sur certains revenus mobiliers et sur certaines plus-values.

(83) Un rapport de la Cour des comptes du 12 juillet 2017 a dévoilé le facteur d'autonomie définitif, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018. Celui-ci s'élève à 24,957 %. Pour les exercices d'imposition antérieurs, à savoir les exercices 2015 à 2017 le facteur d'autonomie était fixé à 25,99 %.

(84) Voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 262-266.

(85) Et sous réserve d'une petite exception restreinte et encadrée à cette interdiction, telle que prévue à l'article 5/6 de la L.S.F.

60 Enfin, les Régions sont autorisées à prévoir des diminutions d'impôt⁽⁸⁶⁾, ainsi que des augmentations d'impôt, des réductions d'impôt et des crédits d'impôt⁽⁸⁷⁾, à condition que ces augmentations, réductions ou crédits d'impôt soient liés aux compétences matérielles des Régions. Il ne s'agit néanmoins pas d'une compétence exclusive des Régions. Par exemple, une Région pourrait décider d'accorder une nouvelle réduction d'impôt en matière d'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui font l'acquisition d'un véhicule électrique. La Région prendrait une telle mesure car elle est compétente à la fois fiscalement mais aussi matériellement en ce qui concerne l'environnement et la mobilité. Mais rien n'empêche l'autorité fédérale de décider, elle aussi, d'accorder une réduction similaire. Ce sont donc des compétences parallèles. Quoi qu'il en soit, les Régions doivent respecter, outre le principe de loyauté fédérale, l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

61 L'article 5/7 de la L.S.F. prévoit une procédure d'information des autres entités fédérées ainsi que de l'autorité fédérale des projets ou propositions régionaux en matière d'I.P.P., ainsi que le principe d'une concertation avec l'autorité fédérale de manière à garantir l'applicabilité technique des éventuelles réformes régionales dans ce domaine. Le SPF Finances est en effet chargé de mettre en œuvre le droit régional relatif à l'I.P.P. En outre, la Cour des comptes est chargée de rendre un avis à propos du respect du principe de l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

62 Le dispositif actuel de répartition des responsabilités vis-à-vis de l'I.P.P. accentue sa décentralisation (par rapport à la situation antérieure à la sixième réforme de l'État) et est de nature à engendrer l'émergence progressive de régimes différenciés d'une Région à l'autre.

L'impôt des sociétés, quant à lui, demeure une prérogative exclusive du législateur fédéral. Il en est de même pour l'impôt des personnes morales.

Quant à l'impôt des non-résidents, il demeure la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale, mais un dispositif a été prévu dans la L.S.F. (art. 54/2), ainsi que dans le C.I.R./92, de manière à ce que ce régime puisse tenir compte des dispositions fiscales régionales (centimes additionnels, diminutions, réductions et augmentations d'impôt, crédits d'impôt), afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition. Dès lors, afin de déterminer les dispositions régionales dont il doit être ainsi tenu compte, des critères de localisation régionale des non-résidents ont été insérés dans le C.I.R./92 par le biais d'une loi fédérale datant du 8 mai 2014.

(86) Diminutions forfaitaires applicables à toutes les personnes soumises à l'impôt des personnes physiques dans la Région concernée.

(87) À la différence d'une réduction d'impôt (qui peut aboutir à porter le montant de l'impôt à zéro), les crédits sont susceptibles d'engendrer un montant négatif d'impôt, ce qui signifie concrètement une obligation de « remboursement » par l'État au contribuable (ce qui équivaut économiquement à un subside ou une prime).

§ 3. *L'autonomie fiscale des collectivités locales en matière d'impôts sur les revenus*

63 En ce qui concerne les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière d'impôts sur les revenus, il convient de se référer aux dispositions du Titre VIII du C.I.R./92.

64 En vertu de l'article 464, 1°, du C.I.R./92, les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts. Cette interdiction générale permet d'éviter de voir se développer, au niveau local, des régimes d'imposition des revenus parallèles à celui existant au niveau de l'autorité fédérale (et désormais, pour partie, des Régions – cf. ci-avant).

Les contours de l'expression de « *taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts* » (à savoir, les impôts sur les revenus) ne font pas l'unanimité parmi les juridictions suprêmes. Alors que la Cour constitutionnelle adopte une interprétation stricte des exceptions légales apportées à l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux⁽⁸⁸⁾, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont condamné plus largement les taxes établies sur la base du chiffre d'affaires brut de certaines activités ou sur partie de celui-ci, ou encore, sur une base reconstituée à partie du revenu cadastral. Ainsi, une jurisprudence abondante existe à propos des taxes industrielles compensatoires, des taxes sur les spectacles et divertissement, des taxes sur les secondes résidences, des taxes sur les hôtels, des taxes sur la mise à disposition ou la location de chambres ou appartements meublés, etc⁽⁸⁹⁾.

(88) La Cour constitutionnelle admet que des taxes locales peuvent être prélevées sur les revenus bruts des activités concernées sans violation de l'article 464, 1°, du C.I.R./92. Interrogée sur question préjudicielle, elle a tenu le raisonnement suivant : « bien que les recettes brutes générées par une activité et, plus généralement, les revenus bruts du contribuable constituent le point de départ pour la détermination du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques ou du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, il existe une différence essentielle entre, d'une part, les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou les revenus bruts en général et, d'autre part, les bases imposables précitées. Par la base de l'impôt, la disposition en cause ne vise pas tout élément qui est pris en compte pour le calcul de l'impôt, mais exclusivement le montant sur lequel l'impôt est calculé en définitive » (C.C., 16 février 2012, n° 19/2012, *R.F.R.L.*, 2013/1, pp. 53 et s., obs. V. SEPULCHRE, *T.F.R.*, 2012, pp. 881 et s., obs. Th. DE JONCKHEERE.

(89) Voy. A. RÖMER, « Les taxes industrielles compensatoires respectent-elles l'article 464, 1°, du code des impôts sur les revenus ? état de la jurisprudence sur la question », *R.F.R.L.*, 2015, n° 1, pp. 59 et s. ; C. PARMENTIER, « L'article 464, 1° du Code des impôts sur les revenus 1992 et le pouvoir fiscal des communes – Jurisprudence de la Cour de cassation », *J.L.M.B.*, 2018, n° 36, pp. 1703-1709 ; V. SEPULCHRE, « Les taxes industrielles compensatoires et l'article 464, 1° du Code des impôts sur les revenus 1992 – Analyse d'une jurisprudence contrastée... et d'une initiative législative à double tranchant », *J.D.F.*, 2014, n° 3, pp. 65-105 ; B. DE CLIPPEL, « Les taxes sur les spectacles, calculées sur les recettes brutes, et l'interdiction faite aux communes par l'article 464, 1° du C.I.R./92 d'établir certaines taxes », *J.D.F.*, 2012, n° 9, pp. 261-288. Voy. aussi, entre autres, Cass. 14 mars 2014, *Pas.*,

65 Toutefois, par dérogation à l'article 464 précité, les provinces, les agglomérations (en l'occurrence, l'agglomération bruxelloise) et les communes peuvent établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier (art. 464/1 C.I.R./92). L'essentiel de la recette procurée par cet impôt régional consistera d'ailleurs en ces centimes additionnels établis par les pouvoirs locaux. C'est dire évidemment l'impact considérable pour ces derniers que toute réforme du régime de ce précompte, initiée par les Régions, est de nature à engendrer.

On note que, depuis l'exercice d'imposition 2019⁽⁹⁰⁾, les communes de la Région flamande ont la possibilité explicite d'établir des exonérations et des réductions, ou toute autre forme de différenciation avec des taux plus bas, des centimes additionnels communaux sur le précompte immobilier. Cette faculté n'est pas formellement consacrée dans les deux autres Régions du pays.

66 En outre, l'article 464/1 du C.I.R./92 autorise les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise à prévoir des centimes additionnels sur une taxe régionale propre – c'est-à-dire les impôts que les Régions établissent sur le fondement directement de l'article 170, § 2, de la Constitution (*cf.* ci-avant) – qui se référerait au revenu cadastral fédéral comme base d'imposition ou comme élément de sa base d'imposition. Cette dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du C.I.R./92 a été introduite par le biais d'une loi fédérale datant du 19 avril 2014 et visait à contrer une jurisprudence – défavorable aux pouvoirs locaux – qui se fondait sur une lecture extensive de l'article 464 précité.

67 Par dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du C.I.R./92, l'agglomération bruxelloise et les communes sont en droit d'établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques. Cette taxe additionnelle se calcule sur la base de l'I.P.P. total (formé de l'I.P.P. fédéral *et* de l'I.P.P. régional) (art. 466 C.I.R./92). Toutefois, de cette base de calcul de la taxe additionnelle à l'I.P.P., il convient d'extraire l'I.P.P. enrôlé sur les revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du C.I.R./92, à savoir les dividendes et les intérêts⁽⁹¹⁾.

En outre, lorsqu'un habitant du Royaume reçoit de l'étranger des revenus professionnels qui sont exonérés de l'impôt des personnes physiques en Belgique en vertu d'une convention internationale préventive de la double imposition, la taxe communale additionnelle et la taxe d'agglomération additionnelle se calculent, pour autant que la convention internationale le permette, sur la base de « l'impôt total » qui serait établi si les revenus professionnels en question étaient tirés de sources situées en Belgique (sans application de l'exonération donc) (art. 466*bis* C.I.R./92).

n° 209, *R.F.R.L.*, 2014/3, p. 212 ; Cass. 13 février 2014, *Pas.*, 2014, n° 115 ; Cass. 24 mai 2012, *Pas.*, 2012, n° 336 ; Cass. 16 juin 2016, *Pas.*, 2016, n° 408.

(90) Art. 4 du décret flamand du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du Décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *M.B.*, 11 juin 2018.

(91) L'objectif a été de garantir la conformité du régime de la taxe additionnelle communale au droit de l'Union européenne. Sur ce point, voy. C.J.U.E. (1^{re} ch.) n° C-233/09, 1^{er} juillet 2010 (*Dijkman et Dijkman-Lavaleije*).

Enfin, il n'est pas permis de différencier le taux de la taxe additionnelle au sein d'une seule et même commune, ni de prévoir, au niveau communal (ou de l'agglomération bruxelloise), des réductions, exemptions ou exceptions (art. 468 C.I.R./92).

