

## SOMMAIRE

- p. 1/ **Le nouveau droit des sociétés**  
**Partie I – Introduction**
- p. 6/ **Bien immobilier à l'étranger : la valeur locative ne doit-elle plus être déclarée à l'impôt des personnes physiques ?**
- p. 9/ **Location immobilière sur option soumise à TVA au 01.01.2019 – Récupération de la TVA « historique »**

## Le nouveau droit des sociétés Partie I – Introduction

Le tant attendu Code des sociétés et des associations (CSA) sera publié dans les jours à venir au *Moniteur belge*. Ce Code a été approuvé le 28 février 2019 et révolutionne notre droit des sociétés. De nombreuses formes de sociétés, qui existent toujours dans le Code des sociétés (C. soc.), ne sont pas reprises dans le CSA. La responsabilité limitée sans capital fera de la Société à Responsabilité Limitée le choix « naturel » des entrepreneurs; et la combinaison de cette SRL avec un autre point de rattachement du siège social et une limitation de la responsabilité des administrateurs tend à faire de la Belgique un Delaware européen<sup>1</sup>.

Le gouvernement de l'époque avait déjà déposé le projet de loi pour le CSA le 4 juin 2018 à la Chambre<sup>2</sup>, mais il a dû faire face à plus d'un avis critique du Conseil d'Etat,<sup>3</sup>

à plus de cinq cents amendements émanant tant de la majorité que de l'opposition, et finalement à sa propre chute.

Il aura fallu attendre le 28 février 2019 pour que le Parlement donne finalement sa bénédiction au CSA. Malgré cela, le calendrier d'entrée en vigueur est resté inchangé. Le Code entrera donc déjà en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2019. Les sociétés existantes se réveilleront elles aussi dans un monde nouveau après l'entrée en vigueur du CSA, même si ce ne sera pour elles que le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Après cette introduction consacrée aux principales lignes directrices du CSA et à son entrée en vigueur, les prochains numéros du présent périodique offriront un aperçu du nouveau paysage des sociétés belges, avec :

- deux articles consacrés à la société à responsabilité limitée (SRL);
- une analyse des nouveautés concernant la société anonyme (SA);
- quelques points essentiels concernant la société coopérative (SC) et la société simple (avec une attention également pour la SNC et la SCS);
- un commentaire du nouveau cadre légal concernant les conflits d'intérêts (avec une attention pour le plafond en matière de responsabilité des administrateurs);
- un aperçu des nouvelles règles en matière de dissolution et de liquidation de sociétés; et
- un article de clôture sur le statut social des administrateurs.

1 Le choix en faveur de la doctrine du siège statutaire fait que les sociétés belges peuvent être utilisées par-delà les frontières intérieures de l'Europe.

2 Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/001.

3 Un premier avis particulièrement critique avait déjà été émis à l'encontre du projet de loi le 9 octobre 2017: Avis C.E. n° 61.988/2 sur l'avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, disponible sous: *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/002, p. 3. Ont suivi les avis: l'Avis C.E. n°63.906/2 du 13 septembre 2018 sur le projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses et sur les amendements n° 1 à 3 et n° 4 à 62, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/007 et l'Avis C.E. n° 65.081/2 du 24 janvier 2019 sur les amendements n° 463 à 534 au projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/017.

## Sociétés et associations

Le CSA est bien plus qu'un nouveau code des sociétés. Il vise à offrir un cadre pour toutes les personnes morales,

telles que les associations (nationales et internationales) sans but lucratif et les fondations. La structure du CSA a été conçue comme suit :

I. Dispositions générales						
1. Dispositions introductives						
2. Dispositions communes aux personnes morales						
3. Comptes annuels						
II. Sociétés			III. Associations			V. Formes légales européennes
4. Société simple – SNC – Scomm	5. Société à responsabilité limitée	6. Société coopérative	7. Société anonyme	9. ASBL	10. AISBL	11. Fondations
8. Agrément de sociétés						15. Société européenne
IV. Restructuration et transformation						
12. Restructuration de sociétés			13. Restructuration d'associations et de fondations			
14. Transformation des sociétés, des associations et des fondations						
16. Société coopérative européenne						
17. Parti politique européen et fondation politique européenne						
18. Groupement européen d'intérêt économique						

Bien que le CSA suscite l'inquiétude de nombreuses associations, les modifications ne sont pas aussi radicales qu'il y paraît.

Les concepts de société et d'association y sont plus clairement distincts. L'« ancienne » loi A&F fixait pour critères distinctifs que l'association (i) ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel et (ii) ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales<sup>4</sup>. Seul le premier critère est maintenu dans le CSA<sup>5</sup>. Seule l'interdiction de distribuer ou d'octroyer (directement ou indirectement) des avantages patrimoniaux aux fondateurs, membres, administrateurs ou autres personnes distingue l'association de la société, quelles que soient les activités développées par l'association.

En ce qui concerne le fonctionnement des associations, on notera surtout que le nombre minimum de membres est réduit à deux<sup>6</sup> et que deux administrateurs suffisent en l'occurrence pour administrer une telle ASBL<sup>7</sup>. Les

associations sont par ailleurs soumises à une série de règles qui étaient déjà applicables aux sociétés. Cette augmentation du nombre de dispositions applicables aux associations vise à *clarifier* leur cadre juridique :

- la Partie I contient des dispositions qui s'appliquent expressément aussi aux associations<sup>8</sup>;
- la Partie III offre un cadre plus détaillé concernant le fonctionnement interne des associations<sup>9</sup>; et
- la Partie IV règle en deux régimes distincts les restructurations (selon qu'il s'agit de sociétés ou d'asso-

l'article 13 de la loi A&F qui présuppose un nombre minimum de trois administrateurs aussi longtemps que le nombre de membres est supérieur à trois et qui prévoit que, si les membres sont au nombre de trois, seuls deux administrateurs peuvent être nommés).

8 Contrairement à ce que les titres laissent supposer, la Partie I n'est pas applicable à toutes les sociétés et associations et le Livre 2 n'est pas non plus applicable à toutes les personnes morales. Les associations, par exemple, relèvent du champ d'application des dispositions relatives à la dénomination sociale et au siège social (article 2:3 et 2:4 CSA); aux obligations des administrateurs (article 2:49 CSA); aux représentants permanents (article 2:55 CSA); etc., mais le Livre 1 prévoit une définition distincte des petites sociétés (titre 5, chapitre 1<sup>er</sup>), des petites associations (titre 6, chapitre 1<sup>er</sup>) et des petites fondations (titre 6, chapitre 2); et le Livre 3 sur les comptes annuels fait une distinction entre les comptes annuels des sociétés d'une part (titre 1<sup>er</sup>) et les comptes annuels des associations (titre 2) et des associations (titre 3) d'autre part.

9 Il s'agit en l'occurrence de règles de fonctionnement pratiques, par exemple: la confirmation du droit d'interrogation des membres (article 9:18 CSA) et le principe de la décharge aux administrateurs (article 9:20 CSA) lors de l'assemblée générale; et la validité d'une voix prépondérante (article 9:5 CSA), la possibilité de cooptation (article 9:6 CSA) et les règles relatives aux conflits d'intérêts (article 9:8 CSA) pour l'organe de gestion.

4 Article 1<sup>er</sup> de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

5 Article 1:2 CSA.

6 Article 1:2 CSA (comparaison avec l'article 2 de la loi A&F, qui présume toujours un nombre minimum de trois membres).

7 Article 9:5, alinéa premier CSA: présuppose trois administrateurs. Conformément à l'alinéa deux, deux administrateurs suffisent lorsque le nombre de membres est inférieur à trois (comparaison avec

ciations) et définit également les modalités de transformation d'associations en sociétés moyennant le respect de conditions strictes.

Afin de délimiter le contenu de la présente série d'articles, nous mettrons l'accent dans ce qui suit sur les sociétés.

Les formes de sociétés européennes (GEIE, SCE et SE) ne seront pas non plus abordées. Le législateur a rassemblé les quelques dispositions nationales à ce sujet dans la Partie V du CSA. Leur contenu n'a pas été modifié, de sorte que nous ne nous y intéresserons pas davantage.

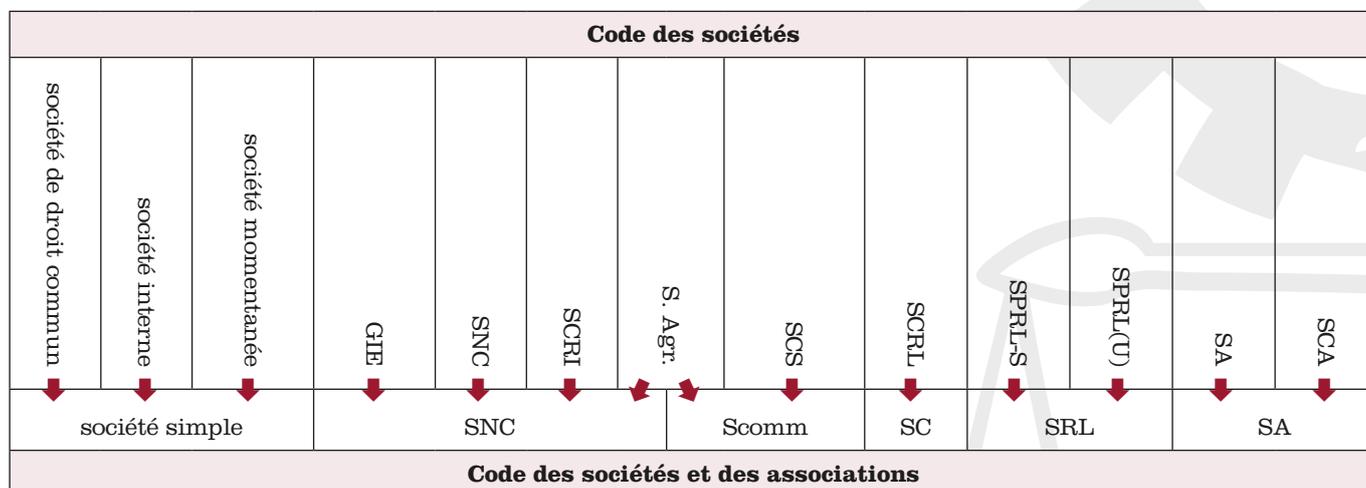
## Simplicité

Une des promesses des auteurs du CSA était de simplifier en profondeur le droit des sociétés<sup>10</sup>.

Partant du constat que notre droit des sociétés reconnaissait pas moins de quinze formes de sociétés différentes<sup>11</sup>, l'ambition initiale des auteurs était de ne conserver que la société à responsabilité limitée et la société anonyme, en plus d'une forme unique de société à responsabilité illimitée<sup>12</sup>.

Au final, quatre formes de base ont été reprises dans le CSA, à savoir la société simple, la SC, la SRL et la SA

Représentation schématique :



Selon ce décompte, la Scomm et la SNC ne sont rien de plus qu'une société simple dotée de la personnalité juridique.

Le CSA conserve la société coopérative, mais uniquement dans la variante avec responsabilité limitée. La SCRI disparaît, mais la SCRL reste et est simplement dénommée SC A l'avenir, la SC sera toutefois moins répandue qu'aujourd'hui. Le CSA réserve la forme juridique de la SC aux sociétés qui mènent une entreprise sur la base d'un modèle

coopératif, dont il sera question plus en détail ultérieurement.

En plus de supprimer certaines formes de sociétés, le CSA propose une approche uniforme de certaines variantes particulières de sociétés qui existaient dans l'ancien Code des sociétés. Alors que dans l'ancien Code des sociétés, les parties pouvaient choisir librement de concrétiser leur collaboration sous la forme d'une société agricole ou d'une société à finalité sociale, ces qualifications dépendent, dans le CSA, d'un agrément ministériel, comme c'était également le cas pour la coopérative agréée<sup>13</sup>. Cet agrément est une condition *sine qua non* pour que la société puisse bénéficier des avantages (fiscaux et autres) y associés.

10 F. HELLEMANS et F. PARREIN, « *Het nieuwe wetboek van Vennootschappen en Verenigingen : verbouwen in vertrouwen* », M. WYCKAERT (éd.), *Themis 105 - Vennootschapsrecht*, Bruges, die Keure 2018, (1) 15.

11 Echange de vues avec le ministre de la Justice et des experts du Centre belge du droit des sociétés sur la modernisation du droit des sociétés, *Doc. parl. Chambre 2015-2016*, n° 54-1500/001, p. 5.

12 H. BRAECKMANS, G. HORSMANS et J.-M. NELISSEN GRADE, « *Finalités et perspectives* », CENTRE BELGE DU DROIT DES SOCIÉTÉS (éd.), « *La modernisation du droit des sociétés* », Bruxelles, Larcier 2014, (7), 11. Le décompte varie selon que les formes de sociétés européennes ont été prises en compte et selon que les variantes civiles ou les sociétés comme la SFS ou le groupement forestier ont été comptabilisées séparément.

13 Les règles relatives à l'agrément des sociétés sont reprises dans le Livre 8. Des règles similaires sont prévues pour les associations sans but lucratif qui peuvent être agréées en qualité d'union professionnelle (articles 9:24 à 9:26 CSA), de sorte que l'union professionnelle en tant que forme juridique distincte disparaît.

Toutes les formes juridiques n'entrent par ailleurs pas en considération pour tous les agréments<sup>14</sup> :

	SA	SRL	SC	Scomm	SNC
<b>Entreprise agricole</b>		ajout de « EA »			
<b>Coopérative agréée</b>			« agréée »		
<b>Entreprise sociale</b>			« agréée comme ES »		
<b>Groupement forestier</b>		ajout de « GF »			

## Flexibilité

Une deuxième ambition explicite des auteurs du CSA était d'offrir aux entrepreneurs davantage de flexibilité pour créer des sociétés à la mesure de leur entreprise ou des investisseurs potentiels<sup>15</sup> :

- la nouvelle flexibilité transparaît clairement dans la SRL, où les actionnaires disposent d'une liberté quasiment totale pour régler leurs accords mutuels ;
- la société simple – qui sera utilisée à des fins totalement nouvelles suite à la suppression de plusieurs formes spécifiques – pourra elle aussi être conçue librement par ses associés ; et
- même dans la SA, plusieurs formalités sont supprimées et les actionnaires bénéficient d'une plus grande liberté d'administration.

La concrétisation de cette flexibilité sera abordée dans les prochains articles de cette série. Dans la présente introduction, nous nous contenterons de constater que le nouveau CSA contient nettement moins de dispositions impératives que l'ancien C. soc.

Pour de nombreuses sociétés, le constat sera donc que ce qui était possible sous l'ancien Code des sociétés, reste possible sous le nouveau CSA et qu'il est en outre possible de donner une interprétation propre et personnalisée à certains points.

Le renforcement des règles relatives aux représentants permanents constitue une exception importante à cette flexibilisation dans la pratique<sup>16</sup>. Le CSA interdit plusieurs pratiques courantes en la matière :

- premièrement, il n'est plus possible de siéger en plusieurs qualités au sein d'un même organe via des représentants permanents. Une personne qui est déjà personnellement administrateur ne pourra pas exercer un second mandat en qualité de représentant permanent d'un administrateur-personne morale ;
- deuxièmement, tout représentant permanent doit être une personne physique. Un administrateur-personne morale ne peut donc plus désigner une autre personne morale comme représentant permanent.

Le corrélat de cette disposition est que toute personne physique peut être ce représentant permanent. Autrement dit, il n'est plus requis dans le CSA que l'administrateur-personne morale cherche son représentant permanent « *parmi ses associés, gérants, administrateurs, membres du conseil de direction, ou travailleurs* »<sup>17</sup>. Qui plus est, ces pratiques sont surtout répandues dans les sociétés anonymes et le CSA autorise ces sociétés à prévoir statutairement la nomination d'un seul administrateur.

## Entrée en vigueur

En raison de la flexibilité accrue, le nouveau Code pourra entrer en vigueur à relativement court terme.

Le nouveau droit des sociétés entrera en vigueur en trois grandes étapes :

- le **1<sup>er</sup> mai 2019**, le CSA entrera en vigueur. Toute société constituée après cette date sera entièrement et exclusivement régie par le nouveau droit.

14 K. MARESCHEAU, « *De vennootschap & en haar nieuw ontwerp-Wetboek* », Bruxelles, Larcier 2018, 15-18.

15 Exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/001, 12.

16 Article 2:55 CSA. Les pratiques visées – qui sont expressément interdites par le nouveau Code des sociétés et des associations – sont par ailleurs également mises en cause dans l'« ancien » Code des sociétés.

Différents auteurs argumentent qu'un organe de gestion n'est pas valablement constitué si le « double comptage » des administrateurs qui siègent en plusieurs qualités est nécessaire pour atteindre le nombre minimum d'administrateurs requis en vertu de la loi ou des statuts. *A fortiori*, un conseil d'administration d'une société anonyme au sein duquel une seule personne physique siège en deux ou trois qualités est réputé contraire au principe légal de délibération collégiale.

17 Article 61 C. soc.

L'ancien Code des sociétés continuera à s'appliquer temporairement aux sociétés constituées avant le 1<sup>er</sup> mai 2019. Dans un premier temps, ces sociétés seront entièrement et exclusivement régies par l'ancien droit<sup>18</sup>.

Les sociétés existantes pourront, si elles le préfèrent, appliquer volontairement le nouveau droit des sociétés à compter du 1<sup>er</sup> mai 2019. Une modification de statuts est requise pour cet *opt-in*<sup>19</sup>;

- le **1<sup>er</sup> janvier 2020**, le CSA deviendra également applicable à toutes les sociétés « existantes » (que la société le souhaite ou non). Les dispositions impératives du CSA s'appliqueront alors à toutes les sociétés, qu'elles aient été constituées avant ou après le 1<sup>er</sup> mai 2019<sup>20</sup>. Le capital de toute SPRL perdra alors automatiquement son statut spécial et sera considéré comme un compte de capitaux propres statutairement indisponible<sup>21</sup>.

La grosse différence pratique entre les *anciennes* et les *nouvelles* sociétés est que les statuts des anciennes sociétés ne sont pas encore conformes au droit applicable à ces sociétés. Les statuts des anciennes SPRL renverront ainsi à un « capital » qui n'existe pas dans les SRL

Les dispositions statutaires ou accords contractuels qui touchent uniquement à des règles de droit suppléatif sont maintenus<sup>22</sup>.

18 Le règlement des litiges en droit des sociétés constitue une exception pour le moins étrange à ce régime transitoire. En ce qui concerne les procédures axées sur la sortie ou l'exclusion d'un actionnaire, le nouveau droit (articles 2:60 à 2:69 inclus CSA) s'appliquera à toutes les procédures introduites après le 1<sup>er</sup> mai 2019 et ce, que ces procédures concernent des sociétés nouvelles ou existantes (article 39, § 5 de la loi introduisant le CSA).

19 Article 39, § 1<sup>er</sup>, alinéa deux de la loi introduisant le CSA. Une raison d'opter pour une entrée en vigueur accélérée peut être que les règles relatives à la responsabilité des administrateurs (y compris le plafond) ne s'appliquent que pour les « faits dommageables commis à partir de la date à laquelle le Code des sociétés et des associations devient applicable à la personne morale concernée (...) » (article 39, § 6 de la loi introduisant le CSA).

20 Article 39, § 2, alinéa premier de la loi introduisant le CSA. Des dérogations s'appliqueront également à cette date. Les comités de direction existants pourront ainsi continuer à fonctionner après le 1<sup>er</sup> janvier 2020 conformément aux articles 524bis et 524ter du C. soc. Ils ne seront remplacés par un « conseil de direction » au sens de l'article 7:107 CSA que lorsque la société considérée mettra ses statuts en conformité avec le CSA (article 39, § 4 de la loi introduisant le CSA).

21 Article 39, § 2, alinéa deux de la loi introduisant le CSA.

22 Une critique souvent entendue pendant les travaux préparatoires du CSA est que la distinction entre dispositions de droit impératif et dispositions de droit suppléatif est souvent difficile à établir (voir par exemple les renvois à V. SIMONART dans les travaux parlementaires: Rapport de la première lecture du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/011, 65). Les auteurs ont finalement dressé une liste non exhaustive de dispositions impératives (voir l'Exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *Doc. parl. Chambre* 2017-2018, n° 54-3119/001, 350).

A partir de 2020, toute société existante sera vivement encouragée à se conformer au nouveau droit. Il ne sera en effet plus possible de procéder à une modification des statuts, si cette modification ne s'accompagne pas de la mise en conformité totale des statuts avec le nouveau droit<sup>23</sup>;

- la date limite en vue de l'adaptation des statuts a été fixée au **1<sup>er</sup> janvier 2024**. Cette date est importante surtout pour les sociétés constituées sous une forme qui n'existe plus dans le nouveau CSA. Ces formes « disparues » seront alors transformées de plein droit en une forme encore existante dans le CSA, après quoi les statuts devront être adaptés au CSA dans un délai de six mois.

Avant 2024, ces sociétés continueront à exister normalement sous leur ancienne forme, même si, à partir de 2020, elles seront soumises aux dispositions impératives applicables à une forme juridique correspondante (voir à ce sujet la figure en page 3)<sup>24</sup>. Pour faciliter la transition vers une autre forme juridique, il a été précisé explicitement dans le régime transitoire que cette transformation constituait une modification ordinaire des statuts (et non une transformation au sens du Livre 14 du CSA).

La sanction applicable aux sociétés qui ne procéderont pas aux adaptations présumées est que tous les membres de leur organe de gestion seront personnellement et solidairement responsables de tous les dommages causés et ce, tant à l'égard de la société qu'à l'égard des tiers.

\*\*\* Dans le prochain numéro: *Partie II: La SRL – Things should be made as simple as possible, but not simpler* \*\*\*

Joost VAN RIEL  
Schoups Avocats

23 Article 39, § 1<sup>er</sup>, alinéa trois de la loi introduisant le CSA. Comme prévu par cette disposition, des dérogations limitées s'appliqueront également en l'occurrence. Les statuts ne doivent par exemple pas être entièrement adaptés si le conseil d'administration a fait usage du capital autorisé.

24 Article 41 de la loi introduisant le CSA.

# Bien immobilier à l'étranger : la valeur locative ne doit-elle plus être déclarée à l'impôt des personnes physiques ?

Deux arrêts rendus ces dernières années par la Cour de justice<sup>1</sup> font l'effet d'une bombe à retardement pour le régime fiscal applicable aux revenus provenant de biens immobiliers situés à l'étranger et non donnés en location ou donnés en location à des fins privées. Dans l'attente d'une modification de la loi, il est dès lors difficile pour le contribuable de savoir comment évaluer et déclarer le revenu imposable de son immeuble situé à l'étranger.

Dans le présent article, nous situerons d'abord la problématique, puis nous analyserons plus en détail les répercussions concrètes des deux arrêts pour la déclaration des revenus immobiliers étrangers et l'éventuelle contestation des impôts qui ont encore été établis sur la base de la législation actuelle.

## 1. Régime légal actuel

Conformément à l'article 5 CIR92<sup>2</sup>, un résident belge est soumis à l'impôt à raison de son revenu mondial. Il doit donc également déclarer les revenus des biens immobiliers situés à l'étranger. Lors du calcul de l'impôt, ce revenu immobilier étranger est ensuite exonéré en Belgique sous réserve de progressivité, de sorte que ce revenu influence le taux d'imposition applicable aux autres revenus<sup>3</sup>.

Pour les biens immobiliers situés à l'étranger qui ne sont pas donnés en location, il y a lieu de déclarer ce qu'on appelle la « valeur locative »<sup>4</sup>. Pour les biens immobiliers situés à l'étranger qui sont donnés en location, il y a lieu de déclarer le montant total du loyer et des avantages locatifs<sup>5</sup>. Le loyer brut ou la valeur locative brute à déclarer peut être diminué(e) de l'impôt étranger ayant effectivement grevé le revenu du bien immobilier, à l'exception de l'impôt étranger sur le revenu total<sup>6</sup>.

Selon l'Administration, on entend par « valeur locative » « le loyer brut moyen annuel qui, en cas de location, aurait pu être recueilli au cours de la période imposable, suivant les usages du pays et la situation des biens »<sup>7</sup>.

La base imposable des biens immobiliers belges non donnés en location et donnés en location à des fins privées est toutefois fixée en fonction du RC<sup>8</sup>, ce qui est généralement beaucoup plus avantageux que lorsque le revenu imposable est fixé en fonction de la valeur locative ou des revenus locatifs réels.

## 2. Cour de justice

A l'occasion d'un litige au cours duquel un contribuable souhaitait utiliser la valeur locative française<sup>9</sup>, qui était inférieure à la valeur locative réelle, pour déterminer le revenu provenant de son bien immobilier français, non donné en location, la Cour d'appel d'Anvers a posé une première question préjudicielle à la Cour de justice<sup>10</sup>.

Dans son arrêt du 11 septembre 2014, la Cour de justice a jugé que le revenu d'un bien immobilier non donné en location, situé en Belgique (revenu déterminé en fonction du RC) est inférieur à la valeur locative retenue pour déterminer le revenu d'un tel bien situé dans un autre Etat membre. Il appartient au juge belge de vérifier si les revenus d'un résident belge sont imposés à un taux d'imposition supérieur à celui applicable à ces revenus si ce résident avait possédé un bien comparable en Belgique<sup>11</sup>. Si tel était le cas, la mesure serait considérée comme une restriction, prohibée, à la libre circulation des capitaux.

A la suite de cet arrêt de la Cour de justice, la Cour d'appel d'Anvers a jugé que la législation belge est contraire à la libre circulation des capitaux, que le montant à déclarer en Belgique pour un bien immobilier français non donné en location doit être déterminé en fonction de la « valeur

1 C.J.U.E., 11 septembre 2014, n° C-489/13 et C.J.U.E., 12 avril 2018, n° C-110/17.

2 Code des impôts sur les revenus 1992.

3 Dans la mesure où une convention préventive de la double imposition a été conclue avec le pays où est situé le bien immobilier. Si aucune convention préventive de la double imposition n'a été conclue, le bien immobilier est imposé avec les autres revenus belges, mais une exemption de 50% est appliquée sur l'impôt proportionnel afférent au bien immobilier situé à l'étranger.

4 Art. 7, § 1<sup>er</sup>, 1°, b CIR92.

5 Art. 7, § 1<sup>er</sup>, 2°, d CIR92.

6 Com.IR n° 13/7.

7 Com.IR n° 13/8.

8 Art. 7, § 1<sup>er</sup>, 1°, a-c CIR92.

9 La « valeur locative cadastrale » est le loyer brut annuel théorique forfaitaire, afférent à un immeuble qui est donné en location, avec comme période de référence l'année 1970.

10 Anvers, 3 septembre 2013, *Fiscoloog* 2013, n° 1356, 13.

11 C.J.U.E., 11 septembre 2014, n° C-489/13.

locative» française et que les impôts français afférents au bien peuvent encore en être déduits. Pour prononcer son arrêt, la Cour s'est basée sur une ancienne directive interne de l'Administration fiscale<sup>12</sup>.

L'Administration fiscale a tenté de contrer les effets de ces arrêts dans la circulaire 22/2016, mais s'est limitée toutefois aux situations dans lesquelles l'immeuble situé à l'étranger *n'était pas donné en location*. Cette circulaire ne reprenait qu'un seul exemple adapté aux biens immobiliers français. D'après la circulaire, il n'était pas toujours obligatoire de déclarer la valeur locative réelle, et ce, à condition que le montant à déclarer soit basé sur une valeur forfaitaire fixée et appliquée par le fisc étranger<sup>13</sup>.

Cette circulaire est critiquable, puisqu'un immeuble situé à l'étranger et *donné en location* à des fins privées a été exclu du champ d'application. Et ce, alors que le revenu imposable d'un bien immobilier belge donné en location à des fins privées est déterminé de la même manière que celui d'un bien immobilier non donné en location. De surcroît, les valeurs forfaitaires étrangères ne peuvent pas être assimilées à un RC belge. Le RC belge représente en effet le revenu locatif net annuel d'un bien immobilier dans les années septante. Les valeurs forfaitaires étrangères représentent généralement tout autre chose :

- la « valeur locative brute » française représente le loyer brut annuel d'un immeuble donné en location, avec comme période de référence l'année 1970 ;
- la « *WOZ-waarde* »<sup>14</sup> néerlandaise représente la valeur de vente actuelle du bien immobilier ;
- la « *valor catastral* » espagnole représente la valeur de marché actuelle qui, de plus, est régulièrement révisée ;
- la « *rendita catastale* » italienne est proche de la valeur locative actuelle du bien immobilier.

Il n'a dès lors pas fallu attendre longtemps pour que la Commission européenne cite de nouveau la Belgique devant la Cour de justice, au motif que le régime fiscal belge violerait la libre circulation des capitaux en ce qui concerne les immeubles situés à l'étranger et donnés en location à des fins privées. La Cour de justice a jugé, conformément à son arrêt précédent, que la circulaire 22/2016 ne remédiait pas à la violation susmentionnée du droit européen, et en tout cas pas en ce qui concernait les immeubles donnés en location à des fins privées<sup>15</sup>.

12 Anvers, 2 juin 2015, *Fisc. Act.* 2015, n° 27, 8-10.

13 Circulaire AGFisc n° 22/2016, Ci.704.681 du 29 juin 2016.

14 Waardering Onroerende Zaken.

15 C.J.U.E., 12 avril 2018, n° C-110/17.

Il ressort en outre d'un communiqué de presse de la Commission européenne du 22 mars 2012 que le revenu imposable d'un bien immobilier belge ne représente généralement que 20 à 25% du revenu imposable d'un bien immobilier comparable situé à l'étranger. Se référant à ce communiqué de presse, la Cour d'appel de Liège a dès lors conclu que le revenu immobilier à déclarer en Belgique peut ne représenter que 22,5% de la valeur locative du bien immobilier situé à l'étranger<sup>16</sup>.

Pour conclure provisoirement cette saga, la Commission européenne a mis la Belgique en demeure, le 8 novembre 2018, de prendre dans les deux mois des mesures appropriées afin de mettre fin à la violation du droit européen, faute de quoi la Belgique serait de nouveau citée devant la Cour de justice et se verrait infliger des astreintes. En raison de la chute du gouvernement fin 2018, ce délai n'a pas été respecté. Dans ce contexte, d'aucuns se demandent si cette problématique figure encore à l'agenda politique.

### 3. Utilité concrète pour la déclaration à l'impôt des personnes physiques

Comme ce qui précède prouve bien que, contraire au droit européen, la législation fiscale belge actuelle ne peut plus servir de référence pour déterminer le revenu imposable à déclarer pour un bien immobilier étranger situé dans l'UE/EEE, c'est au contribuable qu'il appartient de déterminer lui-même le revenu à déclarer. Pour ce faire, le contribuable doit déterminer le revenu de manière à ce qu'il s'approche le plus possible du revenu imposable d'un bien immobilier belge comparable. Si le contribuable a déterminé le montant à déclarer en se fondant sur des arguments solides, il sera très difficile pour le fisc de parvenir à corriger le montant déclaré par le contribuable.

Sur la base des jugements susmentionnés, il peut être argumenté que le revenu à déclarer d'un bien immobilier situé à l'étranger et non donné en location ou donné en location à des fins privées pourrait être calculé de la manière suivante pour un bien immobilier situé dans les pays suivants :

- France
    - Le point de départ du calcul est la « valeur locative brute ».
- La « Valeur locative brute » correspond :
- soit à la « base d'imposition » mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle français « avis d'imposition taxe foncière », multipliée par 2 (pour les bâtiments)

16 Liège, 28 juin 2017, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

– soit à la «base d'imposition» mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle français «avis d'imposition taxe d'habitation».

- La «taxe foncière» peut être déduite de la «valeur locative brute». La «taxe d'habitation», par contre, n'est pas déductible.
- Ensuite, il peut encore se justifier de ramener ce résultat à 22,5%<sup>17</sup>.

#### – Pays-Bas

- Le point de départ du calcul est la *WOZ-waarde*, à multiplier par le pourcentage du rendement forfaitaire. Depuis l'année de revenus 2017, le rendement forfaitaire n'est plus calculé en fonction du taux uniforme de 4%, mais selon les taux progressifs suivants :

Rendement forfaitaire	
Tranche	Année de revenus 2017
0 — 25.000 €	Exonérée <sup>18</sup>
25.000 — 100.000 €	2,87 %
100.000 — 1.000.000 €	4,60 %
Au-delà de 1.000.000 €	5,39 %

Rendement forfaitaire	
Tranche	Année de revenus 2018
0 — 30.000 €	Exonérée <sup>19</sup>
30.000 — 100.800 €	2,017 %
100.800 — 1.008.000 €	4,326 %
Au-delà de 1.008.000 €	5,38 %

- L'exonération, respectivement de 25.000 et de 30.000 EUR, s'applique par partenaire.
- Le rendement forfaitaire peut être diminué de la *onroerend zaak belasting* (taxe foncière).
- Ensuite, il peut encore se justifier de ramener ce résultat à 22,5%.

#### – Espagne

- Le point de départ du calcul est la «*valor catastral*». Ce montant est mentionné sur divers avertissements-extraits de rôle espagnols.
- La «*valor catastral*» doit être multipliée par 2%. Si elle a été révisée pendant l'année de revenus concernée ou pendant les 10 années précédentes, le taux de 2% est ramené à 1,1%.
- Ce résultat peut être diminué de l'«*impuesto sobre los bienes inmuebles*». L'«*impuesto sobre la renta de no residentes*» et la «*basura*» ne sont, par contre, pas déductibles.

- Ensuite, il peut encore se justifier de ramener ce résultat à 22,5%.

#### – Italie

- La «*rendita catastale*» italienne est mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle de l'impôt italien sur les résidences secondaires.
- La «*rendita catastale*» doit toutefois être revalorisée, c.-à-d. multipliée par 1,05 s'il s'agit d'un bâtiment ou par 1,25 s'il s'agit d'un terrain. Le montant revalorisé doit ensuite être multiplié par 4/3.
- Ce résultat peut être diminué de la taxe foncière locale (IMU).
- Ensuite, il peut encore se justifier de ramener ce résultat à 22,5%.

La dernière étape, au cours de laquelle le revenu à déclarer est chaque fois multiplié par 22,5%, peut se justifier sur la base du communiqué de presse de la Commission européenne du 22 mars 2012 et de l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 28 juin 2017. Il est possible que l'Administration n'accepte pas facilement la multiplication par 22,5%<sup>20</sup>. Mais s'il est fait référence aux deux arrêts de la Cour de justice, l'Administration n'aura, à notre avis, guère d'autre choix que d'accepter ce calcul. Toute autre méthode proposée par le fisc ou fondée sur l'actuel CIR92 constituerait en effet une violation délibérée du droit européen par le fonctionnaire et l'application d'une législation discriminatoire<sup>21</sup>.

Pour un immeuble situé dans un autre pays de l'UE/EEE dont l'autorité locale n'a pas attribué de valeur forfaitaire à l'immeuble, il y a lieu de déterminer, pour chaque dossier séparément, comment le revenu à déclarer peut être calculé de manière à ce que son montant soit proche du revenu d'un immeuble belge comparable. Dans ce genre de dossier, le contribuable pourrait éventuellement faire valoir, en se référant au communiqué de presse de la Commission européenne et à l'arrêt de la Cour d'appel de Liège, que la valeur locative/le revenu, après déduction de l'impôt étranger afférent à l'immeuble, peut être multiplié par 22,5% afin de ramener le revenu à déclarer à un revenu comparable à celui d'un immeuble belge similaire.

Les arrêts de la Cour de justice peuvent également être utiles lorsqu'un contribuable est imposé sur un avantage de toute nature résultant de l'utilisation privée d'un bien

17 Cf. le communiqué de presse de la Commission européenne du 22 mars 2012 et l'arrêt de la Cour d'appel de Liège du 28 juin 2017.

18 Attention : si le contribuable est propriétaire de plusieurs biens immobiliers situés aux Pays-Bas, l'exonération n'est applicable qu'une seule fois.

19 Attention : si le contribuable est propriétaire de plusieurs biens immobiliers situés aux Pays-Bas, l'exonération n'est applicable qu'une seule fois.

20 On observera que dans un certain nombre de dossiers de réclamation, l'Administration a déjà accepté la limitation à 22,5%, et ce notamment pour un bien immobilier situé aux Pays-Bas qui était utilisé à des fins privées.

21 Si un fonctionnaire persistait à vouloir calculer l'impôt en se basant sur la législation actuelle, la question peut se poser de savoir si le fonctionnaire ne se rend pas coupable d'une infraction pénale de concussion (à savoir, délibérément établir des impôts illégaux et faire procéder à leur recouvrement).

immobilier situé à l'étranger. Pour un bien immobilier belge, cet avantage de toute nature est en effet calculé en fonction du RC. Pour un bien immobilier situé à l'étranger, la valeur locative réelle sert une fois de plus de base au calcul de l'avantage de toute nature qui est imposable. Par conséquent, il pourrait ici aussi être question d'une violation de la libre circulation des capitaux.

En revanche, les arrêts de la Cour de justice ne sont guère utiles pour les biens immobiliers situés dans un pays hors UE/EEE. A l'égard de pays tiers s'applique en effet une disposition de standstill en vertu de laquelle le principe de libre circulation ne porte pas préjudice à l'application aux pays tiers de restrictions qui existaient déjà au 31 décembre 1993<sup>22</sup>. Etant donné que les règles relatives à la déclaration des biens immobiliers non donnés en location et situés à l'étranger ont déjà été reprises dans le CIR 1964, l'arrêt de la Cour de justice ne peut avoir un impact sur les biens immobiliers situés dans des pays tiers<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Art. 64, alinéa 1<sup>er</sup>, TFUE.

<sup>23</sup> C.B., « Buitenlands vastgoed mag niet leiden tot hogere PB dan Belgisch vastgoed », *Fiscoloog* 2014, n° 1398, 3.

## 4. Et les déclarations pour lesquelles le revenu imposable a été déterminé sur la base du CIR ?

Si dans le passé, un contribuable a déclaré la valeur locative ou les revenus locatifs réels, il peut introduire une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office pour les impositions déjà établies. Une réclamation doit être introduite dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle. Une demande de dégrèvement d'office peut être introduite dans un délai de cinq ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi<sup>24</sup>. Un arrêt de la Cour de justice est considéré comme étant un fait nouveau et peut donc servir à justifier un dégrèvement d'office<sup>25</sup>.

Philip HAAGDORENS et Alix STOCKMAN  
Finvision Anvers

<sup>24</sup> Art. 376 CIR.

<sup>25</sup> C. const., 8 novembre 2006, *TFR* 2008, n° 334, 87.

# Location immobilière sur option soumise à TVA au 01.01.2019 – Récupération de la TVA « historique »

## 1. Position du problème

Dans le *Pacioli* n° 475, nous avons traité de la location immobilière professionnelle, dont les loyers pouvaient être soumis à la TVA, sur option, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Le présent article commente les modalités de la récupération de la TVA « historique ». Nous y traitons notamment de l'imputation dans les déclarations périodiques, de cette TVA « historique ». Il s'agit de la TVA ayant grevé les dépenses engagées, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, en vue de la soumission à la TVA des loyers immobiliers, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

## 2. TVA « historique »

### 2.1. Que faut-il entendre par TVA « historique » ?

La TVA « historique » se compose des taxes en amont, qui sont devenues exigibles avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Selon la législation belge, ces TVA ne peuvent pas être portées en déduction dans les déclarations périodiques de l'année 2018. Il faut attendre l'année 2019, date d'entrée en vigueur de la possibilité de soumettre à la TVA les loyers immobiliers, alors que certaines dépenses immobilières ont pu être engagées dès 2018.

Seuls les projets immobiliers pour lesquels la première exigibilité de la TVA se situe, au plus tôt, et pour la première fois, le 1<sup>er</sup> octobre 2018, peuvent être soumis à la taxation optionnelle (voir *Pacioli* n° 475 et *infra*).

### 2.2. Quel est le montant de la TVA « historique » ?

La TVA « historique » se compose du cumul des TVA ayant grevé :

2.2.1. **Les travaux immobiliers « matériels »** relatifs **AUX BATIMENTS**, ou fraction de bâtiments, dans la mesure où ces opérations concourent **SPECIFIQUE-**

MENT A LEUR CONSTRUCTION, et pour autant que la TVA sur lesdits travaux soit devenue exigible **AU PLUS TOT LE 1<sup>er</sup> OCTOBRE 2018**. La transformation radicale d'un bâtiment ancien peut aussi avoir pour effet de rendre la qualité d'immeuble neuf à ce bâtiment. Alors, c'est la date d'exigibilité de la TVA sur lesdits travaux de transformation qui est prise en considération, pour la détermination de la première date d'exigibilité au 1<sup>er</sup> octobre 2018.

2.2.2. **Les services intellectuels** qui se rapportent à *CES BATIMENTS* (architectes, géomètres, coordinateurs de sécurité, études préliminaires, etc.), même si la TVA y relative est devenue exigible AVANT LE 1<sup>er</sup> OCTOBRE 2018.

2.2.3. **Les travaux relatifs AU SOL** (sondage, assainissement, terrassement, stabilisation du sous-sol ou de la surface, etc.), sur lequel *CES BATIMENTS* sont construits, même si la TVA les grevant est devenue exigible AVANT LE 1<sup>er</sup> OCTOBRE 2018.

Insistons particulièrement sur le fait que les révisions favorables des déductions, propres aux biens d'investissement, telles que prévues à l'A.R. n° 3, articles 6 à 11, ne peuvent pas trouver à s'appliquer, en l'occurrence. Seules les TVA qui composent la TVA « historique » sont restituables et imputables. Il en est ainsi même lorsque les périodes des révisions, de 5 ans et de 15 ans, propres aux biens d'investissements, sont toujours en cours.

### 2.3. Comment revendiquer la restitution de la TVA « historique » ?

#### 2.3.1. Inventaire

Le bailleur doit remettre, au team de gestion dont il dépend, un inventaire des biens et des services pour lesquels la déduction de la TVA « historique » est postulée.

#### 2.3.2. Déclarations périodiques

La restitution de la TVA « historique » est imputée, mais limitée à concurrence de la grille 71, des déclarations périodiques relatives à l'année 2019. En d'autres termes, aucun crédit d'impôt restituable ne peut être dégagé sur le compte courant TVA, tenu par l'administration fiscale.

Lorsque le montant de la TVA « historique », ainsi limité à la grille 71, n'a pas pu être imputé, sur une déclaration donnée, le solde est reporté, et postulé, lors du dépôt de

la prochaine déclaration périodique. Ce report est également sollicité en respectant le plafond de la grille 71 de la déclaration concernée.

L'assujetti procède de la sorte, sur chacune des déclarations subséquentes, à l'imputation de la TVA « historique », jusqu'à son apurement complet.

Toutefois, le montant de la TVA « historique » qui resterait non apuré, après le dépôt des 11 premières déclarations mensuelles de 2019, ou lors des 3 premières déclarations trimestrielles de l'année 2019, ce solde peut finalement être totalement revendiqué dans la dernière déclaration de l'année 2019 (décembre, ou du 4<sup>ème</sup> trimestre). En d'autres termes, le « dernier » solde est ici imputé en une seule fois, sans tenir compte du montant de la grille 71 de la dernière déclaration périodique de l'année 2019.

## 3. Considérations finales

Selon d'aucuns, certaines dispositions de la législation belge, relatives à la soumission à la TVA, sur option, des loyers immobiliers, pourraient s'avérer en opposition avec les prescriptions communautaires du système commun de TVA, applicables dans toute l'Union européenne.

Pourraient, par exemple, être mises en cause, la révision des déductions des investissements immobiliers donnés en location sur une période de 25 ans (voir *Pacioli* n° 475), ainsi que la non-déductibilité immédiate des taxes en amont, en raison de l'imputation progressive de la TVA « historique », à concurrence de la grille 71 des déclarations périodiques.

Nous avons estimé ne pas devoir épiloguer sur ces controverses, sans pour autant remettre en cause leur pertinence. Relevons que, dans l'hypothèse d'éventuels arrêts judiciaires, ils devraient normalement survenir après la date butoir du 20 janvier 2020, donc postérieurement à la date ultime de dépôt des dernières déclarations périodiques (décembre 2019 et 4<sup>ème</sup> trimestre 2019), permettant d'imputer totalement le solde non absorbé de la TVA « historique ».

Yvon COLSON  
Expert TVA

Collaborateur externe de l'I.P.C.F.