

**PAR RECOMMANDE**

SPF Finances

**[Nom et adresse du Conseiller Général]**

[Lieu], [date]

**PROJET DE RECLAMATION**

**Concerne :** Réclamation à l'encontre de la cotisation établie à l'impôt des personnes physiques dans le chef de [nom de la personne physique] relative à l'exercice d'imposition [année d'exercice d'imposition]

V. réf. :

Contribuable	[●]
N° registre national	[●]
Numéro de répertoire	[●]
Exercices d'imposition	[●]
Périodes imposables	[●]
N° de rôle	[●]
Date exécutoire du rôle	[●]
Date d'envoi	[●]
Service de taxation	[●]
Bureau de recouvrement	[●]
Commune	[●]

Cher Conseiller Général,

Nous avons l'honneur d'introduire, sous réserve de tous droits et sans aucune reconnaissance préjudiciable, la présente réclamation [**à compléter**] à l'encontre de la cotisation établie à l'impôt des personnes physiques :

Exercices d'imposition [●], article de rôle [●], date exécutoire du rôle [●], date d'envoi [●], réclamant le paiement de [●] EUR.

La présente réclamation est basée sur les arguments ci-après développés.

## **I. OBJET DE LA PROCEDURE DE RECLAMATION**

Par la présente lettre recommandée, en vertu de l'article 366, CIR 1992, la présente réclamation est introduite à l'encontre de la cotisation établie à l'impôt des personnes physiques, référencée sous le numéro d'article de rôle [●]. Afin d'éviter tout malentendu concernant l'objet de la présente réclamation, vous trouverez en annexe une copie de l'avertissement-extrait de rôle contenant la taxation contestée par la présente réclamation (**voir Annexe 1**).

Le contribuable ne marque pas son accord sur cette cotisation en raison des arguments développés ci-après et, éventuellement, en raison de tout autre argument qui serait ultérieurement développé.

## **II. DEMANDES RELATIVES AU TRAITEMENT DE CETTE RECLAMATION**

- **Demande d'accès au dossier**

Par la présente réclamation, nous vous prions de bien vouloir nous accorder l'accès au dossier administratif de notre client.

- **Demande d'être entendu**

Par la présente réclamation, nous vous demandons d'être entendu, si possible au moment de la consultation du dossier en impôt des personnes physiques, mais également à un moment ultérieur. En effet, la consultation du dossier sera la première fois que nous pourrions avoir accès au dossier administratif de notre client et, par conséquent, la première fois également que nous pourrions en prendre connaissance avant d'être entendus.

- **Demande d'être entendu par le fonctionnaire compétent**

Par la présente réclamation, nous demandons à ce que, conformément aux principes généraux de bonne administration, nous soyons entendus par le fonctionnaire qui a été effectivement et hiérarchiquement chargé de statuer sur la présente réclamation.

- **Demande d'un traitement indépendant**

Par la présente réclamation, nous demandons à ce que, conformément aux principes généraux de bonne administration, le recours administratif de notre client soit traité par un fonctionnaire qui, aussi bien dans les faits que de par sa fonction et son statut hiérarchique, soit indépendant vis-à-vis du service et des fonctionnaires qui étaient chargés du dossier ou de toute autre personne qui aurait été impliquée dans le dossier (dans l'hypothèse où une telle personne n'aurait pas été identifiée directement par le contribuable). Nous demandons que cette indépendance soit garantie objectivement.

- **Demande à ce que la présente réclamation soit traitée en temps utile**

Par la présente réclamation, nous demandons à ce que notre client puisse exercer en temps utile son droit à avoir accès au dossier. Le moment auquel le droit d'accès à son dossier fiscal s'exercera devra permettre la tenue de consultations, de manière raisonnable, avec notre client. Nous vous prions également de bien vouloir porter à notre connaissance tout nouvel élément de fait du dossier afin que nous puissions l'analyser et le vérifier. Nous demandons également à ce que d'éventuels griefs supplémentaires qui s'avèreraient utiles puissent être formulés dans une réclamation additionnelle. Nous demandons également à ce que le droit de notre client d'être entendu puisse s'exercer de manière adéquate.

- **Demande à ce que l'éventuelle décision de résoudre le litige par la voie du service de conciliation soit respectée**

Par la présente réclamation, nous vous demandons de bien vouloir coopérer avec le service de conciliation, si le litige venait à être soumis à ce service. Si vous estimez que le délai prévu pour traiter la réclamation s'en trouverait compromis, nous sommes disposés à en discuter afin de déterminer si et comment il peut être satisfait à vos considérations.

- **Demande à ce que les droits de la défense soient respectés**

Par la présente réclamation, nous vous demandons de bien vouloir respecter les droits de la défense de notre client. Ceux-ci comprennent notamment le droit à ce que les éventuelles mesures d'investigation supplémentaires qui seraient prises pendant la phase de réclamation soient portées à la connaissance de notre client, ainsi que le résultat de ces mesures, que celui-ci soit favorable ou défavorable pour notre client. Il en va du respect du droit d'accès au dossier qui fait plus largement partie des droits de la défense.

- **Demande à ce que toute communication envoyée à notre client nous soit également immédiatement et directement envoyée**

Par la présente réclamation, nous demandons également, dans le cadre du respect des droits de la défense, qu'une copie de toute communication qui serait envoyée par votre service à notre cliente nous soit également envoyée immédiatement et directement.

### **III. SUR LA PARTIE INCONTESTABLEMENT DUE DE LA COTISATION**

Nous vous prions également de bien vouloir informer le Receveur du bureau de recouvrement chargé de recouvrer les cotisations litigieuses, du fait que la présente réclamation a été introduite, du fait qu'aucune partie de la cotisation n'est incontestablement due, et enfin de bien vouloir lui demander qu'aucune mesure exécutoire ne soit prise tant qu'aucune décision de votre part n'aura été prise.

### **IV. FAITS**

#### **1. [Court résumé des faits]**

***[Pour l'exercice d'imposition concerné, le contribuable a pu bénéficier de la mise à disposition gratuite de l'immeuble situé à l'adresse [adresse] par la société [●]. Dans sa déclaration, le contribuable a mentionné cet avantage de toute nature pour un montant de [●] EUR].***

Ce montant mentionné est le résultat de l'application de la règle de valorisation prise à l'article 18, §3, 2, de l'Arrêté d'Exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « AR/CIR 1992 »). Le contribuable a donc valorisé cet avantage de toute nature comme le prescrit la législation fiscale dans son état actuel et est maintenant imposé sur base de cette valorisation contestée.

Ceci n'empêche pas le contribuable de démontrer une erreur de droit ou de fait dans l'évaluation de cet avantage de toute nature.

Depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mars 1949, il est généralement admis que le contribuable peut contester une imposition basée sur les éléments contenus dans sa déclaration, s'il s'avère que sa déclaration n'est pas conforme à la réalité (Cass., 22 mars 1949, *Pas.* 1949, I, p. 221). Il est développé **au point V** que la règle d'évaluation appliquée par le contribuable est inconstitutionnelle et que, par conséquent, la cotisation établie sur base de celle-ci n'est pas justifiée étant donné la violation du principe d'égalité et de légalité qui en résulte.

## V. SUR LE FOND

2. Comme déjà développé dans les faits, le contribuable a pu bénéficier de la mise à disposition d'un immeuble situé à [adresse] pour l'exercice d'imposition contesté [exercice d'imposition]. L'administration fiscale a alors imposé, pour l'exercice d'imposition litigieux, un avantage de toute nature dans le chef du contribuable basé sur la règle d'évaluation prévue à l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 pour un montant de [●] EUR.

Cette imposition contestée par la présente réclamation n'est, toutefois, pas fondée pour les raisons développées ci-après.

### 1. La règle d'évaluation de l'article 18, §3, 2, AR CIR 1992 est discriminatoire

#### 1.1. La différence de traitement suivant que le bien immeuble est mis à disposition par une personne morale ou une personne physique n'est pas justifiée

3. L'administration fiscale évalue l'avantage de toute nature contesté sur base de la formule fournie par l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992. L'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 valorise toutefois différemment l'avantage de toute nature suivant que l'immeuble est mis à disposition par une personne physique ou par une personne morale.

4. Si l'immeuble est mis gratuitement à disposition par une personne physique, l'avantage de toute nature imposable qui en résulte sera forfaitairement évalué à 100/60 ou 100/90 du revenu cadastral (indexé) de l'immeuble en question ou de la partie de l'immeuble selon qu'il s'agit d'un immeuble non bâti ou bâti. Toutefois, si le bien immeuble ou la partie d'immeuble est mis gratuitement à disposition par une personne morale, la valeur de l'avantage de toute nature sera forfaitairement fixée de la manière suivante :

- si le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est inférieur ou égal à 745 EUR : 100/60 du revenu cadastral (indexé) de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble multiplié par 1,25 EUR ;
- si le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à 745 EUR : 100/60 du revenu cadastral (indexé) de l'immeuble ou de la partie d'immeuble multiplié par 3,8.

Il y a donc clairement une différence de traitement en ce qui concerne la base imposable entre la situation dans laquelle un contribuable se voit mettre un immeuble à disposition par une personne physique/employeur et la situation où un contribuable se voit mettre à disposition le même immeuble, mais par une personne morale. En effet, dans ce dernier cas, l'avantage de toute nature

imposable est beaucoup plus élevé. Il n'y a pourtant aucune raison qui justifierait qu'une base imposable différente soit retenue. La valeur locative du logement concerné reste, en effet, identique dans les deux situations, et ce indépendamment de la question de savoir si ce logement est mis à disposition par une personne physique ou par une personne morale. Ni le texte de l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992, ni l'exposé des motifs de la loi, ni aucun autre document législatif ne fournit de cause de justification objective à la différence de traitement opérée. Il en résulte donc une discrimination, puisque deux situations identiques sont traitées différemment.

5. Cette position a d'ailleurs été adoptée par la Cour d'appel de Gand, qui a jugé contraire au principe de l'égalité la différence de traitement opérée par l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992, entre la situation où un contribuable se voit mettre un immeuble à disposition par une personne physique et celle où il se voit mettre à disposition le même immeuble mais par un employeur personne morale (Gand, 24 mai 2016, 2015/AR/1235). Par conséquent, la Cour d'appel a décidé, conformément à l'article 159 de la Constitution, d'annuler la cotisation litigieuse dans la mesure où celle-ci avait été fixée sur une base imposable établie d'après l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 (lorsqu'un un immeuble ou une partie d'immeuble est mis à disposition par une personne morale). Selon la Cour, aucune justification raisonnable et objective ne peut être trouvée à cette différence de traitement dans les Arrêtés Royaux du 18 février 1994 et du 5 avril 1995, qui ont introduit cette règle d'évaluation discriminatoire. De plus, aucun rapport au Roi n'a été publié, duquel on aurait pu déduire une justification raisonnable et objective à cette différence de traitement. Cet arrêt a, par ailleurs, été récemment confirmé par la Cour d'appel d'Anvers dans un arrêt du 24 janvier 2017 dans lequel elle a adopté une position en tous points similaire à celle de la Cour d'appel de Gand (Anvers, 24 janvier 2017, n° de rôle 2015/AR/1117).

#### **1.2. La différence de traitement selon que le bénéficiaire de la mise à disposition est un cadre ou un dirigeant d'entreprise ou alors un employé « ordinaire » n'est pas justifiée**

6. La Cour d'appel de Gand va même encore plus loin. Bien que la loi fasse uniquement une distinction selon que l'immeuble est mis à disposition par une personne physique ou par une personne morale, l'administration considère qu'il est logique que les dirigeants d'entreprise et les cadres soient imposés plus lourdement sur l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition de l'immeuble. Selon l'administration fiscale, *« les cadres et les dirigeants d'entreprise sont le plus souvent dans une position qui leur permet de négocier la mise à disposition gratuite d'un logement (luxueux), contrairement aux travailleurs ordinaires. Quand ces derniers se voient mettre à disposition un immeuble, il s'agit le plus souvent d'une habitation modeste »* (traduction libre).

Pour la Cour, même en considérant que la différence de traitement opérée par l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 viserait les dirigeants d'entreprise et les cadres (ce qui n'est pas le cas puisque cette disposition n'en dit mot), aucune justification raisonnable et objective n'expliquerait pourquoi les dirigeants d'entreprise et les cadres devraient être imposés plus lourdement que les travailleurs

« ordinaires » sur l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition d'un immeuble. La Cour n'a pas du tout été convaincue par l'affirmation de l'administration fiscale, selon laquelle seuls les dirigeants d'entreprise et les cadres seraient, en pratique, visés par cette imposition plus lourde.

La Cour a constaté que rien dans le texte de l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 ne permettait de confirmer l'argument avancé par l'administration, selon lequel ce sont les dirigeants d'entreprise et les cadres qui seraient en réalité visés. La Cour a alors décidé que le respect du principe d'égalité interdisait l'application de l'évaluation forfaitaire plus élevée.

7. Le contribuable fait sien la position de la Cour d'appel d'Anvers et de Gand. Le contribuable considère que la valeur de l'avantage de toute nature dont il a pu bénéficier doit être fixée à 100/60 ou 100/90 du revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble selon qu'il s'agit d'un immeuble bâti ou non bâti. Le montant de l'avantage de toute nature est donc [●] EUR.

8. L'importance des arrêts précités de la Cour d'appel de Gand et d'Anvers ne doit, pas être ignorée. En effet, la Cour constitutionnelle n'est pas compétente pour se prononcer sur la légalité d'un Arrêté Royal (à savoir, en l'espèce, l'AR/CIR 1992). Les juges doivent, s'ils l'estiment nécessaire, procéder eux-mêmes au contrôle du respect du principe d'égalité (donc sans devoir poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle). Les arrêts de la Cour d'appel de Gand et d'Anvers peuvent donc, sur ce point, être assimilés à un arrêt de la Cour constitutionnelle qui annulerait la disposition législative concernée après une question préjudicielle.

Pour l'ensemble de ces raisons, la taxation litigieuse n'est pas justifiée.

***Optionnel : s'il y a une différence importante entre le revenu cadastral et la valeur locative réelle de l'immeuble, l'argument du point 2 ci-dessous peut être développé.***

## 2. La règle d'évaluation de l'article 18 de l'AR/CIR 1992 est contraire à l'article 36, CIR 1992

9. L'administration fiscale évalue l'avantage de toute nature en question sur base de la formule fournie à l'article 18, AR/CIR 1992. La mise à disposition d'un immeuble ayant un revenu cadastral de [●] EUR donne, sur une base annuelle, un avantage de toute nature de [●] EUR.

L'article 36, §1, CIR 1992 stipule que « *les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire* » (nous soulignons). Il peut ici être renvoyé à l'arrêt du Conseil d'Etat du 16 février 1996 dans lequel celui-ci a décidé que la valeur locative est une valeur qui doit se rapprocher le plus possible de la valeur réelle du bien considéré (C.E., 16 février 1996, n°. 58.169, F.J.F. 1996, 335).

10. Même dans l'hypothèse où il y aurait effectivement mise à disposition gratuite d'un immeuble à **[nom du contribuable]**, il peut difficilement être soutenu que le montant de [●] EUR correspond à la valeur locative réelle du logement concerné situé à **[adresse du logement]**. Il ressort,

par exemple, de données publiques qu'un loyer mensuel de [●] est exigé pour une habitation récente et comparable. **[recherche d'immeubles situés dans les alentours sur les moteurs de recherche d'Immoweb, Immovlan, Realo, etc.]**. Comparé à ce que l'administration exige, en l'espèce, pour l'avantage dont aurait bénéficié le contribuable **[nom du contribuable]**, la différence s'élève à [●] EUR bruts sur une base annuelle.

11. L'avantage de toute nature établi par l'administration fiscale est donc tout à fait arbitraire. Conformément à l'article 159 de la Constitution, l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 doit être laissé sans application. Cette position est également celle adoptée par la doctrine (T. DE CLERCK, « Een (technische) KO voor het KI? Belgische vastgoedfiscaliteit onder vuur na veroordeling door Hof van Justitie », *T.F.R.* 2016, afl. 493, pp. 32 et s.) qui donne l'exemple suivant : « *Une société met une villa ayant un revenu cadastral de 4000 EUR à disposition de son dirigeant d'entreprise. Cette villa a une valeur locative de 2.500 EUR par mois. Compte tenu de la règle de l'article 18 AR/CIR 1992, le dirigeant d'entreprise sera imposé sur un avantage de  $4.000 \times 100/60 \times 3,8 \times 1,7057$  (exercice d'imposition 2016), soit 3.600 EUR par mois. Il y aura donc une différence brute sur une base annuelle de 13.200 EUR. Sur base de cette comparaison, on peut difficilement considérer que l'évaluation forfaitaire se rapproche étroitement de la réalité* ».

**[Optionnel si le contribuable n'a pas établi sa résidence principale à l'adresse de l'immeuble mis à disposition]**

12. La différence mentionnée ci-dessus est encore plus importante lorsque que le contribuable n'a pas établi sa résidence principale à l'adresse de l'immeuble mis à disposition. Étant donné que le ménage de la famille **[nom du contribuable et de son conjoint/sa conjointe]** est établi à **[adresse de la résidence principale]**, l'habitation située à **[adresse]** ne peut pas être considérée autrement que comme une seconde résidence. Il n'y a pas de marché pour la location d'une habitation de vacances sur une période annuelle. Les habitations de vacances ne sont, en effet, en règle générale, pas louées à l'année. Par conséquent, la différence de prix sera encore plus faible étant donné qu'en principe, il ne sera pas possible de trouver un locataire disposé à payer un loyer pour toute l'année pour seulement une utilisation occasionnelle de l'habitation de vacances (voir dans ce cadre la note de M. VAN KEIRSBILICK, *Fisc. Koer.* 2011, p. 294).

oOo

Compte tenu de ce qui précède, nous vous demandons, Cher Conseiller Général, de déclarer la présente réclamation contre la cotisation à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition **[exercice d'imposition concerné]** établie sous les articles de rôle [●] recevable et

fondée et, par conséquent, d'annuler ladite cotisation ou au minimum de dégrever la cotisation contestée dans la mesure où celle-ci impose un avantage de toute nature dont la base imposable a été fixée selon la règle prévue à l'article 18, §3, 2, AR/CIR 1992 pour la situation dans laquelle l'immeuble ou la partie de l'immeuble a été mis à disposition du contribuable par une personne morale.

Dans l'attente d'une réponse appropriée de la part de l'Administration, ce dont nous ne doutons pas, nous vous prions d'agréer, Cher Conseiller Général, l'assurance de notre considération distinguée.

**[nom du réclamant]**

Annexes :

1. Annexe 1 : Copie de la cotisation contestée

**Optionnel : si le contribuable a établi sa résidence principale à l'adresse de l'immeuble mis à disposition (hypothèse où le conjoint/la conjointe bénéficie également de l'avantage)**

### **3. Un avantage accordé à une tierce personne n'est pas un avantage de toute nature**

**13.** Il ne peut être question d'un avantage de toute nature que si un lien de causalité entre l'exercice de l'activité professionnelle et l'avantage reçu est démontré dans le chef du bénéficiaire (Cass., février 1972, *J.P.D.F.* 1972, p. 50 ; Cass., 22 novembre 1973, *J.P.D.F.* 1973, p. 328 ; Cass., 3 mars 1974, *Pas.* 1975, I, p. 320 ; Gand 24 septembre 1998, *Fisc. Koer.* 98/556).

En l'espèce, la preuve d'un tel lien de causalité n'a pas été apportée par l'administration. Cela suffit pour considérer que l'imposition a été établie de manière arbitraire. En outre, l'administration fiscale va même encore plus loin.

**14.** L'immeuble situé à [*adresse*] est, en effet, utilisé comme résidence principale de [*nom du contribuable et de son conjoint/sa conjointe*].

Contrairement au contribuable [*nom du contribuable*], son conjoint [*conjoint du contribuable*] n'a aucun lien avec la société [*nom de la société*]. Dans l'hypothèse où il serait question d'un avantage de toute nature accordé par [*nom de la société*] quod certe non, un tel avantage ne pourrait être retenu que dans le chef du contribuable [*contribuable*] et non à l'encontre du conjoint de ce contribuable [*conjoint du contribuable*]. Dans ces circonstances, l'imposition établie par l'administration doit être **diminué de moitié**, à savoir de [●] EUR.

En effet, on peut supposer que si la société [*nom de la société*] n'avait pas supporté les coûts représentant la mise à disposition de l'immeuble, ceux-ci auraient été supportés par [*nom du contribuable*] et par [*conjoint du contribuable*], chacun pour moitié. La situation économique est donc tout à fait différente et ne correspond pas à la situation que l'administration retient en l'espèce.

Cette position a été confirmée par la Cour de cassation (Cass., 17 mars 2011, [www.cass.be](http://www.cass.be) : un avantage qu'une personne tierce à la société reçoit n'est pas imposable dans le chef de l'administrateur). Cette jurisprudence a été ensuite confirmée par la Cour d'appel de Gand (Gand, 8 novembre 2011, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be) : le conjoint de l'administrateur d'une société qui peut acheter des actions de la société à un prix anormalement bas ne reçoit aucun avantage de toute nature).

Étant donné qu'il a été démontré ci-dessus que l'avantage de toute nature a été évalué arbitrairement, il ne fait aucun doute que la cotisation contestée est entachée d'arbitraire.