

# L'évaluation de l'avantage de toute nature du logement est contraire au principe d'égalité : une modification de la législation est annoncée



On a déjà considéré plusieurs fois que les différentes méthodes d'évaluation de l'avantage de toute nature pour la mise à disposition gratuite d'un logement par une société ou une personne physique étaient contraires au principe d'égalité. La déclaration du Ministre des Finances semblait enfin avoir mis un terme à la discussion. Le conseil des ministres a cependant commandé récemment une analyse de l'évaluation de l'avantage de toute nature.

## **AVANTAGE DE TOUTE NATURE DU LOGEMENT MIS À DISPOSITION GRATUITEMENT**

Un avantage de toute nature est un avantage qu'un travailleur ou un dirigeant d'entreprise a obtenu autrement qu'en espèces, dans le cadre de son activité. Une voiture de société, un GSM, un logement, etc. sont des avantages de toute nature couramment octroyés. Comme les avantages sont octroyés dans le cadre d'une relation de travail, ils sont taxés à titre de revenus professionnels dans l'impôt des personnes physiques, avec la rémunération.

En vertu de l'art. 36 CIR92, il y a lieu d'évaluer les avantages de toute nature à leur valeur réelle dans le chef du bénéficiaire, sauf si le Roi a prévu une évaluation forfaitaire de l'avantage. L'évaluation forfaitaire de la mise à disposition gratuite de biens immobiliers ou de parties de biens immobiliers figure à l'article 18 AR/CIR92.

Une distinction y est faite entre - d'une part - la mise à disposition par une personne physique et - d'autre part - la mise à disposition par une personne morale. Dans le cas de la mise à disposition par une personne morale, on fait ensuite une distinction en fonction du montant du revenu cadastral (RC). Concrètement, on utilise les formules suivantes pour déterminer la valeur de l'avantage de toute nature :

- Mise à disposition d'un logement par une personne physique :  $100/60 \times \text{RC indexé}$
- Mise à disposition du logement par une personne morale :
  - $\text{RC} \leq 745 \text{ EUR}$  :  $100/60 \times \text{RC indexé} \times 1,25$
  - $\text{RC} > 745 \text{ EUR}$  :  $100/60 \times \text{RC indexé} \times 3,8$

La méthode d'évaluation forfaitaire susmentionnée résulte en un avantage de toute nature imposable dans le chef du travailleur ou du dirigeant d'entreprise considérablement plus élevé pour la mise à disposition d'un même logement, lorsque ce logement est mis à disposition par une personne morale que si celui-ci était mis à disposition par une personne physique.

## **DISTINCTION CONTRAIRE AU PRINCIPE D'ÉGALITÉ**

Depuis quelques années déjà, les tribunaux se penchent sur la légalité de la méthode d'évaluation de l'avantage de toute nature représenté par un logement. L'incompatibilité de cette distinction avec le principe d'égalité semble être le fil conducteur dans les différentes jurisprudences (Gand 24 mai 2016, Anvers 24 janvier 2017, Gand 25 avril 2017, Anvers 27 juin 2017). Le principe d'égalité établit en effet qu'une

différence de traitement n'est admise que si la distinction est justifiée raisonnablement et objectivement.

L'Administration fiscale justifie la différence de traitement en partant du point de vue du bénéficiaire de l'avantage et non de la personne qui accorde l'avantage. L'Administration fiscale pense que lorsqu'une personne morale met un logement à disposition, elle met en fait celui-ci à la disposition de cadres ou de dirigeants d'entreprise. L'Administration fiscale suppose ainsi que les cadres ou les dirigeants d'entreprise occuperont un logement luxueux justifiant un avantage de toute nature imposable plus élevé.

Les juges des différents tribunaux n'ont toutefois pas suivi le point de vue de l'Administration dans ce raisonnement et ont statué que la différence de calcul de l'avantage de toute nature n'est pas justifiée raisonnablement et objectivement.

Comme la méthode d'évaluation des logements mis à disposition par une société est contraire au principe d'égalité, il y a lieu de déterminer l'avantage de toute nature représenté par le logement au moyen de la formule générale de mise à disposition par une personne physique.

L'Administration fiscale n'étant toutefois pas d'accord, elle a procédé à l'évaluation de l'avantage de toute nature par la voie d'une imposition subsidiaire correspondant à la valeur locative conforme au marché. De l'avis de l'Administration, il n'était plus possible d'appliquer le forfait pour la mise à disposition d'un logement par une personne physique, tel qu'il est prévu à l'art. 18, §3, 2 de l'AR/CIR92, puisque l'on a estimé que cet article est contraire au principe d'égalité. À défaut de méthode d'évaluation forfaitaire, la règle générale de l'article 36 du CIR92 est applicable et, de l'avis de l'Administration, il y a lieu d'évaluer l'avantage en se basant sur la valeur réelle pour le bénéficiaire.

Dans son arrêt du 20 février 2018, la Cour d'appel de Gand n'a pas adhéré à ce point de vue de l'Administration fiscale. La Cour d'appel a indiqué que seule l'évaluation forfaitaire pour la mise à disposition d'un logement par des personnes morales (art. 18, §3, 2, deuxième alinéa de l'AR/CIR92) est contraire au principe d'égalité. La méthode générale d'évaluation forfaitaire pour la mise à disposition d'un logement par une personne physique, telle que stipulée à l'art. 18, §3, 2, premier alinéa de l'AR/CIR92, reste dès lors applicable. La Cour confirme clairement que seule une imposition basée sur la méthode générale d'évaluation forfaitaire est applicable.

## **DÉCLARATION DU MINISTRE DES FINANCES**

Dans le magazine « De Tijd » du 8 mars 2018, le Ministre des Finances a récemment mis un terme à la discussion aux fins d'apporter une sécurité juridique. Le Ministre a décidé de supprimer la distinction, de manière telle que l'avantage de toute nature dans le chef des dirigeants d'entreprise corresponde davantage à la valeur réelle du logement mis à disposition.

Au conseil des ministres du 30 mars 2018, on a cependant demandé une analyse de l'évaluation de l'avantage de toute nature relatif aux logements de manière à éliminer la discrimination existante, en faisant davantage coïncider l'avantage avec le prix du marché. Cette analyse donnera fort probablement lieu à une modification de la législation prescrivant une nouvelle méthode d'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature relatif aux logements. Cette nouvelle législation devra préciser comment éliminer cette discrimination. Il reste à savoir, quand la nouvelle législation entrera en vigueur.



Dans une réponse à une question parlementaire du 25 avril 2018 (Question orale n° 25058 de Monsieur P. Vanvelthoven, 25 avril 2018, Comm. parlementaire Finances, CRIV 54 COM 878, 38), le Ministre a précisé qu'il n'est en tout cas possible actuellement de calculer l'avantage de toute nature dans le cadre de la mise à disposition d'un logement que sur la base de 100/60e du revenu cadastral indexé, dans l'attente d'une réglementation adaptée.

## **NOUVEAU POINT DE VUE DE L'ADMINISTRATION**

Mi-mai, le SPF Finances a publié une circulaire reprenant des directives administratives concernant l'évaluation forfaitaire de l'avantage de toute nature relatif aux logements (Circulaire 2018/C/57 du 15 mai 2018). L'Administration y déclare qu'elle suivra la jurisprudence récente, en attendant la modification réglementaire qui est prévue.

## **CONSÉQUENCES DANS LA PRATIQUE**

Pour le traitement des réclamations et des procédures judiciaires qui en ont résulté, l'Administration marque son accord avec l'utilisation de la formule générale pour le calcul de l'avantage de toute nature relatif au logement, indépendamment de la personne qui met le bien immobilier à disposition. Dans le cas où une personne morale met un logement à la disposition d'un travailleur ou d'un dirigeant d'entreprise, l'avantage imposable sera dès lors évalué sur la base de 100/60e du RC indexé de ce logement, le cas échéant majorés des 2/3, lorsqu'il s'agit d'un meublé.

L'Administration rejettera par contre les demandes de dégrèvement d'office d'impositions introduites après l'expiration du délai de réclamation et les procédures judiciaires qui en résultent. Les dispositions de la circulaire sont applicables à tous les stades de la procédure, jusqu'à l'entrée en vigueur des adaptations de la réglementation.

**Els Van Eenhooge**  
**Biene Ongenaert**

