

Avantage pour logement gratuit : dégrèvement d'office pour le passé ?

On sait que le ministre des Finances et son Administration admettent que jusqu'aux revenus de l'année 2018 inclus, l'avantage de toute nature imposable résultant de la mise à disposition gratuite d'une habitation par une personne morale peut être déterminé en appliquant un facteur 1 au lieu de 3,8 (ou 1,25). Bien que l'Administration ait accepté que l'avantage soit recalculé dans le cadre de réclamations ou de procédures judiciaires qui en découlent, elle refuse jusqu'à présent de donner suite aux demandes de dégrèvement d'office, au motif que les arrêts ayant conclu à l'inconstitutionnalité des coefficients de 3,8 et 1,25 constituent un 'changement de jurisprudence' pour lequel aucun dégrèvement d'office n'est possible. Après deux décisions négatives à Anvers et à Bruges, le tribunal de première instance de Gand a toutefois adopté récemment un point de vue différent (Trib. Gand, 31 janvier 2019).

Contexte

Le débat porte sur la distinction que le législateur faisait jusque fin 2018, pour le calcul de l'avantage de toute nature résultant de la mise à disposition gratuite d'un immeuble bâti, selon que l'avantage était accordé par une personne physique, d'une part, ou par une personne morale, d'autre part. En règle générale, l'avantage était évalué forfaitairement à 100/60 du revenu cadastral (indexé), mais en cas de mise à disposition par une personne morale (société, ASBL, etc.), l'avantage devait être augmenté en le multipliant par un facteur 1,25 lorsque le RC ne dépassait pas 745 EUR, et par un facteur 3,8 lorsque le RC était plus élevé.

Au cours de la période 2016-2018, plusieurs Cours d'appel et tribunaux de première instance estimèrent que cette différence dans le mode de calcul en fonction du statut de l'auteur de l'avantage violait le principe constitutionnel d'égalité (voyez notamment *Fisco*. 2018, n° 1560, p. 11). L'évaluation plus élevée ne peut dès lors pas être appliquée, de sorte que seule la règle de base (à savoir, 100/60 du RC indexé) demeure applicable.

Dans une circulaire du 15 mai 2018, l'Administration a accepté ce point de vue, si bien que

l'évaluation de l'avantage reste limitée à 100/60 du RC indexé. Le régime est d'application "à tous les stades de la procédure et ce, jusqu'à l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de l'article 18, § 3, 2, AR/CIR 92" (Ci. 2018/C/57, *Fisco*. 2018, n° 1567, p. 1).

Ces nouvelles dispositions ont été introduites par l'AR du 7 décembre 2018 qui décide d'appliquer un facteur de multiplication 2 dans tous les cas, quelle que soit l'identité de celui qui met l'immeuble à disposition et quel que soit le montant du RC (*MB*, 27 décembre 2018; *Fisco*. 2019, n° 1594, p. 1). Le nouveau mode de calcul "est applicable aux avantages de toute nature attribués à partir du 1er janvier 2019".

Une réclamation oui, un dégrèvement d'office non

Dans sa circulaire précitée, l'Administration donna son accord sur les réclamations et les procédures judiciaires dans lesquelles l'application de la règle de base (100/60 du RC indexé) était demandée. Elle estima cependant devoir rejeter les demandes de dégrèvement d'office introduites après l'expiration du délai de réclamation, de même que les procédures judiciaires qui en découlent, "étant donné qu'il n'est pas satisfait aux conditions de l'article 376, § 1er et

Après deux décisions négatives, il y a à présent un jugement positif qui admet le dégrèvement d'office pour élément nouveau

§ 2, CIR 92. L'article 376, § 2, CIR 92 stipule qu'un changement de jurisprudence n'est jamais considéré comme un élément nouveau".

Toutes les demandes de dégrèvement d'office déjà introduites sont par conséquent systématiquement rejetées. On peut toutefois se demander si l'Administration a raison d'agir de la sorte. Un certain nombre de contribuables ont déjà soumis la question au juge, mais jusqu'à présent, les tribunaux suivaient la position administrative.

Quand un dégrèvement d'office est-il possible ?

Un dégrèvement d'office est accordé à l'égard "des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs", à condition que :

- "ces surtaxes aient été constatées par l'Administration ou signalées à celle-ci par le redevable [...] dans les cinq ans à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi"; et
- "la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond" (art. 376, § 1, CIR 1992).

Comme indiqué, il est précisé au § 2 du même article que "n'est pas considéré comme constituant un élément nouveau, un nouveau moyen de droit ni un changement de jurisprudence".

C'est ce dernier argument que l'Administration invoque systématiquement dans les décisions administratives et les procédures judiciaires. Comme indiqué, certains tribunaux ont suivi ce point de vue administratif. Ainsi, les tribunaux fiscaux d'Anvers (Trib. Anvers, 13 avril 2018) et de Bruges (Trib. Bruges, 18 avril 2018) ont estimé que les arrêts des Cours d'appel de Gand et d'Anvers, qui avaient constaté l'inconstitutionnalité de la distinction entre une mise à disposition par une personne physique et une mise à disposition par une personne morale, ne constituaient pas un élément nouveau; en effet, les jugements et arrêts des Cours et tribunaux n'ont – contrairement aux arrêts d'annulation de la Cour constitutionnelle – ni autorité absolue de la chose jugée, ni effet rétroactif.

Trib. Gand : il s'agit bien d'un élément nouveau

Le tribunal fiscal de Gand fait toutefois un tout autre raisonnement, estimant que c'est à juste titre que les contribuables ont considéré l'arrêt du 24 mai 2016 de la Cour d'appel de Gand (aspect d'inconstitutionnalité) comme un élé-

ment nouveau qui n'a pas pu être invoqué dans le délai de réclamation ordinaire. Les conditions pour pouvoir faire application de la procédure de dégrèvement d'office étaient par conséquent remplies.

Le tribunal se fonde sur les arguments suivants.

- Il estime que lorsque des dispositions légales sont déclarées inconstitutionnelles, il s'agit d'un élément nouveau. Celui-ci ne tombe pas sous l'appellation 'nouveau moyen de droit ou changement de jurisprudence' et ne peut pas être assimilé à un changement dans la jurisprudence (ordinaire). Ceci est d'autant plus vrai qu'une disposition légale déclarée inconstitutionnelle ne peut être appliquée et qu'il doit dès lors y être remédié. A cet égard, le tribunal se réfère notamment à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 8 novembre 2006 (*Fisco*. 2006, n° 1047, p. 1). La Cour y laisse entendre que l'article 376, § 2, CIR 1992 viole la Constitution si ce paragraphe est interprété en ce sens qu'il est interdit au directeur des contributions d'accorder un dégrèvement d'office d'une surtaxe qui ressortirait d'un arrêt de la Cour constitutionnelle dans lequel il est décidé, en réponse à une question préjudicielle, qu'une disposition légale viole le principe d'égalité et de non-discrimination.

- Le tribunal constate en outre que l'Administration autorise des demandes de dégrèvement d'office sur base d'arrêts prononcés par la Cour constitutionnelle en réponse à des questions préjudicielles, ainsi que sur base d'arrêts de la Cour européenne de justice statuant sur question préjudicielle. Cela ressort notamment de circulaires administratives relatives aux conséquences de deux arrêts de la Cour de justice qui ont été considérés par l'Administration comme un élément nouveau et non comme un changement de la jurisprudence (voyez notamment Ci. RH. 233/609.568 du 28 juin 2013 et Ci. RH. 421/629.195 du 16 mai 2014).

Commentaire

Cette décision positive du tribunal de première instance de Gand constitue un premier pas en direction d'un dégrèvement d'office pour les avantages de toute nature calculés selon l'ancienne formule pour lesquels le délai de réclamation a expiré. Il faudra bien évidemment attendre de voir si l'Administration s'inclinera et renoncera à faire appel de ce jugement.

Il nous semble que le tribunal de Gand a raison lorsqu'il considère les décisions des Cours d'appel sur la constitutionnalité comme un élément nouveau. Certes, il ne s'agit pas ici d'une décision de la Cour constitutionnelle ni de la Cour européenne de justice, mais la seule raison pour laquelle la question relative à la constitutionna-

Selon le tribunal, il y a un élément nouveau lorsque des dispositions légales sont déclarées inconstitutionnelles

lité n'a pas abouti devant la Cour constitutionnelle est le fait que les règles d'évaluation forfaitaire figurent dans un arrêté royal (en particulier l'AR/CIR 1992) et non dans une loi. La Cour constitutionnelle est uniquement habilitée à contrôler les normes ayant force de loi, à savoir les dispositions matérielles et formelles adoptées par le parlement fédéral (lois) et par les parlements des Communautés et des Régions (décrets et ordonnances). Toutes les autres normes, telles que les arrêtés royaux, ne relèvent pas de sa compétence.

Apparemment, ce n'est pas tant le statut de la Cour qui doit être pris en considération, mais plutôt l'objet du litige, autrement dit la question de savoir si la règle de droit en cause est valable et peut trouver à s'appliquer ou non. Ce point de vue semble être confirmé dans une réponse à une question parlementaire (Question n° 807, 17 octobre 2001, Claude Eerdeken, *Q.R.*, Chambre, 16 décembre 2002, p. 18.955). Le ministre des Finances y confirme que le changement de la jurisprudence (administrative ou judiciaire) à laquelle l'article 376, CIR 1992 fait référence "consiste dans l'interprétation et l'application, par les instances administratives ou judiciaires, de dispositions légales dont la validité n'est pas contestée". Selon le ministre, les décisions de la Cour constitutionnelle (précédemment la Cour d'arbitrage) "ne font pas partie de cette jurisprudence" dès lors que la Cour "rend des décisions sur la validité même de la loi". Autrement dit, si un juge rend une décision concernant la légalité (ou la constitutionnalité) d'une norme, cette décision devrait pouvoir constituer un 'élément

nouveau'. Cela rejoint d'ailleurs l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle dans lequel elle enseigne qu'écarter le dégrèvement d'office en cas de surtaxe qui ressort de l'inconstitutionnalité d'une norme légale sur base d'une décision de la même Cour, constitue aussi une violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

Or, en l'espèce, les Cours d'appel de Gand et d'Anvers décidèrent que l'augmentation de l'avantage imposable en cas de mise à disposition par une personne morale est contraire au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination et ne peut dès lors trouver à s'appliquer conformément à l'article 159 de la Constitution. Ces arrêts devraient par conséquent pouvoir donner lieu à un dégrèvement d'office.

On attend de voir comment l'Administration réagira au jugement du tribunal de première instance de Gand. Il est toutefois probable qu'elle interjettera appel, auquel cas la Cour d'appel devra se prononcer sur la question de savoir si ses arrêts constituent ou non un 'élément nouveau' dans le cadre de l'article 376, CIR 1992. Afin de se réserver tous les droits, il semble indiqué de poursuivre les demandes pendantes de dégrèvement d'office ou d'en introduire de nouvelles (ce qui devrait encore être possible cette année jusqu'à l'exercice d'imposition 2015, voire éventuellement jusqu'à l'exercice d'imposition 2014), ou de contester les décisions négatives en matière de dégrèvement d'office devant les tribunaux.

Marc De Munter