

Accord de gouvernement - Impôt des sociétés « Cash for tax » (déduction des pertes fiscales en cas de rectification) : la Cour constitutionnelle inspire l'accord de gouvernement

- Selon la Cour constitutionnelle, le régime « cash for tax » est **constitutionnel**, pour autant que la première infraction commise de bonne foi ne soit pas sanctionnée par un accroissement.
- Selon nous, ceci signifie *a contrario* que dans les hypothèses – fréquentes – où l'administration a appliqué d'emblée un accroissement de 10 % dès la première infraction, le régime « cash for tax » qui empêche la déduction des pertes fiscales serait **disproportionné**.
- Un **nouvel arrêt** de la Cour constitutionnelle sera rendu prochainement pour clarifier davantage les limites du régime « cash for tax » en cas de première infraction. Nous l'attendons avec impatience.
- Le récent accord de gouvernement prévoit d'**adapter le régime** « cash for tax » en l'appliquant uniquement aux **infractions répétées** dans le cadre desquelles une majoration d'impôt d'au moins 10 % est appliquée dans les faits et non plus aux infractions de bonne foi ou aux oublis administratifs.

La Cour constitutionnelle a rendu deux arrêts concernant la constitutionnalité du régime limitant la récupération des pertes fiscales des sociétés en cas de rectification de la déclaration ou d'imposition d'office (Cour const., 26 septembre et 21 novembre 2024). Une question préjudicielle importante posée par la Cour d'appel d'Anvers est encore en attente de réponse, qui pourrait conduire à une limitation significative de l'application du régime « cash for tax » en cas de première infraction.

Par ailleurs, l'**accord de gouvernement** de fin janvier annonce la limitation d'application du principe « Cash for tax » en s'inspirant de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

1. PRINCIPE DU "CASH FOR TAX"

Depuis l'exercice d'imposition 2019, à l'impôt des sociétés, les pertes fiscales ne peuvent être déduites ou compensées de la partie du résultat qui fait l'objet d'une rectification de la déclaration ou d'une imposition d'office.

La mise en œuvre de cette interdiction entraîne par conséquent pour la société disposant de pertes fiscales (reportées) le paiement effectif d'un impôt (*cash-out*) nonobstant l'existence de ces pertes.

L'interdiction de cette déduction ou compensation ne s'applique toutefois que si un **accroissement de minimum 10 %** est effectivement appliqué. La loi stipule expressément que l'administration **peut** renoncer au minimum d'accroissement de 10 % en l'absence de mauvaise foi.

La question de la constitutionnalité de ce régime d'interdiction a rapidement été posée, au regard des principes constitutionnels suivants :

- **principe d'égalité ;**
- **principe de proportionnalité ;**
- **principe de légalité.**

2. DÉCISIONS DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE

La Cour Constitutionnelle, par ses arrêts des 26 septembre 2024 et 21 novembre 2024, a répondu que le régime de limitation de récupération des pertes fiscales **ne viole pas les principes constitutionnels** d'égalité de traitement et de proportionnalité. Pour arriver à cette conclusion, la Cour part du principe que lors d'une première infraction sans intention d'éluder l'impôt, aucun accroissement n'est appliqué.

2.1 Arrêt du 26 septembre 2024

Le Tribunal de première instance de Liège demandait à la Cour constitutionnelle d'évaluer le respect du **principe de légalité** du régime de limitation de récupération des pertes fiscales. Il y aurait en effet violation du principe de légalité si l'existence même de la dette d'impôt faisant suite à la non-déduction des pertes fiscales relevait de la seule appréciation de l'administration dans la mesure où, en l'absence de mauvaise foi, cette dette dépend de la renonciation ou non par cette administration à l'accroissement minimum de 10 %.

La Cour constitutionnelle **ne répond pas à la question** posée dans son arrêt du 26 septembre 2024, car la réponse à cette question n'était pas utile à la résolution du litige au fond. La Cour constata en effet que le litige au fond concernait une imposition d'office à la suite d'une déclaration tardive où un accroissement de 50 % avait été appliqué (4^e infraction sans intention d'éluder l'impôt). Pour la Cour, il ne pouvait dès lors plus être question d'une renonciation par l'administration à ces accroissements dès lors qu'ils sont supérieurs à 10 %.

Une question préjudicielle a été posée par la Cour d'appel d'Anvers dans une autre affaire, qui vise bien l'application d'accroissements de 10 %. Il faudra donc **attendre la réponse complémentaire** de la Cour constitutionnelle à cette autre question préjudicielle pour savoir si le principe de légalité est ou non violé.

2.2 Arrêt du 21 novembre 2024

Le Tribunal de première instance de Bruxelles demandait à la Cour constitutionnelle d'évaluer le respect des **principes de proportionnalité et d'égalité** par le régime « cash for tax » dès lors que ce régime ne fait pas de distinction :

- entre le contribuable qui introduit ou non une déclaration tardive avant une notification d'imposition d'office ;
- entre une déclaration tardive rectifiée ou non avant l'imposition d'office ;

- entre l'application d'un accroissement maximal ou non ;
- selon le montant des pertes fiscales qui ne peut pas être utilisé du fait de ce régime ;
- selon que l'on soit en présence d'une imposition d'office (interdiction de déduire les pertes sur la totalité de la base imposable) ou d'une rectification (interdiction de déduire les pertes sur la base imposable résultant uniquement de la rectification).

Aux termes de son arrêt du 21 novembre 2024, la Cour constitutionnelle estime que le régime de limitation de récupération des pertes fiscales **ne viole pas les principes de proportionnalité et d'égalité**. La Cour motive sa décision comme suit :

- par ce régime, le législateur voulait garantir l'application effective de la sanction via l'accroissement d'impôt, car la compensation ou la déduction des pertes pouvait en atténuer (voir neutraliser) l'impact financier ;
- la déduction ou la compensation des pertes n'est refusée que lorsque l'accroissement d'impôt est effectivement appliqué, ce qui n'est en principe pas le cas lorsqu'il s'agit d'une première infraction sans intention de fraude ;
- les pertes peuvent être reportées et déduites lors d'un exercice fiscal ultérieur.

3. CONSÉQUENCE : UN ACCROISSEMENT DE 10 % EN CAS DE PREMIÈRE INFRACTION DE BONNE FOI EST CONTRAIRE A LA VOLONTÉ DU LEGISLATEUR

La Cour constitutionnelle a décidé que le régime de « cash for tax »

- **ne viole pas** les principes de proportionnalité et d'égalité ;
- **tient pour acquis** qu'un accroissement effectif d'impôt n'est pas appliqué lorsqu'il s'agit d'une première infraction sans intention de fraude. En d'autres termes, il faut pour que le régime respecte le principe de proportionnalité, que l'entreprise se trouve dans un « état de récidive » selon les termes de la Cour.

Par conséquent, **le régime – sous peine d'être disproportionné – ne pourrait pas s'appliquer lors d'une première infraction de bonne foi.**

Par ailleurs, le ministre des Finances a précisé que l'arrêt du 21 novembre 2024 confirme la volonté du législateur de ne pas appliquer l'accroissement de 10 % en cas de première infraction.

La pratique montre cependant que l'administration est prompte à appliquer un **accroissement de 10 % dès la première infraction**. Si tel est le cas, l'entreprise pourrait donc **contester la taxation** opérée sur base de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. Cette contestation devra être introduite sous la forme d'une **réclamation** dans le délai d'un an après l'enrôlement de l'impôt. Si ce délai est dépassé, le recours à la procédure de **dégrèvement d'office** doit être envisagé, permettant d'introduire une telle demande dans le délai de 5 ans à partir du premier janvier de l'exercice d'imposition concerné.

4. CONCLUSION CRITIQUE

Dans l'attente de l'arrêt complémentaire à venir de la Cour constitutionnelle sur le sujet, la constitutionnalité de la limitation de la récupération des pertes fiscales est confirmée au regard des principes de

proportionnalité et d'égalité. Cette position actuelle de la Cour est toutefois **critiquable** notamment aux motifs suivants :

- La Cour reconnaît que le législateur peut exiger le paiement effectif de la sanction. Cependant, ce régime exige aussi le paiement immédiat de l'impôt, aspect ignoré par la Cour dans son raisonnement.
- La Cour ne prend pas en compte l'effet de l'obligation de paiement immédiat sur l'entreprise. Dans certains cas, ce cash out peut engendrer de grandes difficultés ou même la faillite, et la possibilité de récupérer les pertes plus tard n'offre aucun secours.

On attendra donc l'arrêt de Cour constitutionnelle qui se prononcera sur le principe de la légalité du régime, mais aussi sur la possibilité pour le juge du fond de limiter l'application du régime en fonction de la situation particulière de l'entreprise. Entretemps, les sociétés auxquelles le régime de limitation a été appliqué dans le cadre d'une première infraction de bonne foi peuvent dès à présent **envisager d'introduire un recours** sur la base de la jurisprudence actuelle.

5. PERSPECTIVES : MODIFICATION ANNONCÉE DU RÉGIME « CASH FOR TAX »

L'accord de gouvernement intervenu fin janvier 2025 prévoit de modifier le régime « cash for tax » en le limitant comme suit :

- le régime **s'appliquera uniquement** aux **infractions répétées** dans le cadre desquelles une **majoration d'impôt d'au moins 10 %** est appliquée dans les faits ;
- le régime **ne s'appliquera pas** aux **infractions de bonne foi** ou aux **oublis administratifs** ;
- le régime **ne s'appliquera pas** pour les **pertes de l'année en cours**, mais uniquement pour les pertes reportées des années précédentes.

Les modifications envisagées sont donc largement inspirées de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et ses conséquences exposées sous les points 2 et 3 ci-dessus. Il peut donc être supposé que le projet de modification sera, le cas échéant, adapté à la décision de la Cour constitutionnelle à venir qui se prononcera sur la légalité même du régime « cash for tax ».

Toutefois, en principe, cette modification du régime **ne vaudrait que pour l'avenir**. Pour les périodes antérieures, seul un recours fondé sur la jurisprudence précitée serait donc envisageable.

Contacts



+32 (0)2 891 80 55



www.advisius.law



www.linkedin.com/company/advisius/