

Le moment de la naissance du revenu imposable en droit fiscal belge

Par François Henneaux
e-legal, Volume n°6

Pour citer l'article :

François Henneaux, « Le moment de la naissance du revenu imposable en droit fiscal belge », *in e-legal, Revue de droit et de criminologie de l'ULB*, Volume n°6, mars 2022.

Adresse de l'article :

<https://e-legal.ulb.be/volume-n06/theses-4/le-moment-de-la-naissance-du-revenu-imposable-en-droit-fiscal-belge>

La reproduction, la communication au public en ce compris la mise à la disposition du public, la distribution, la location et le prêt de cet article, de manière directe ou indirecte, provisoire ou permanente, par quelque moyen et sous quelque forme que ce soit, en tout ou en partie, ainsi que toute autre utilisation qui pourrait être réservée à l'auteur ou à ses ayants droits par une législation future, sont interdits, sauf accord préalable et écrit de l'Université libre de Bruxelles, en dehors des cas prévus par la législation sur le droit d'auteur et les droits voisins applicable en Belgique.

© Université libre de Bruxelles - mars 2022 - Tous droits réservés pour tous pays - ISSN 2593-8010



Le moment où le revenu imposable naît détermine le moment où le contribuable doit payer l'impôt. Ainsi, le travailleur est frappé par l'impôt à un moment différent selon qu'on considère que le fait générateur de la rémunération est la conclusion du contrat de travail, l'exécution du travail, l'exigibilité de la rémunération ou le paiement effectif de la rémunération. La question se pose en des termes similaires pour les autres revenus d'activité et les revenus du capital, ainsi que pour les bénéfices des entreprises. Malgré son intérêt théorique et pratique et les difficultés qu'il suscite, le sujet a peu été étudié jusqu'ici en droit fiscal belge. Notre thèse de doctorat contribue à combler ce vide par l'analyse de trois questions : le régime du fait générateur du revenu, l'interaction de ce régime avec celui des fruits civils et l'interaction de ce régime avec le principe d'annualité de l'impôt¹.

Position du problème

§1 L'affaire à l'origine d'un arrêt de la Cour de cassation du 1er février 1999² et les discussions qui s'en sont suivies illustrent bien le problème à la base de notre thèse de doctorat.

En l'espèce, le contribuable avait effectué des travaux de construction pour des proches en dehors du cadre d'une activité professionnelle. Ces derniers avaient reconnu par écrit devoir un million de francs en contrepartie de ces travaux, tout en ne payant qu'un montant de 100.000 francs. L'administration fiscale taxa pour cette période imposable, à titre de revenus divers³, le montant total d'un million de francs, en ce compris donc le montant de 900.000 francs qui n'avait pas encore été payé. Le contribuable le contesta, en faisant valoir que le revenu n'était né qu'à concurrence de 100.000 francs.

La cour d'appel dégreva la cotisation d'impôt dans la mesure où celle-ci avait été établie sur le montant reconnu dû mais non payé de 900.000 francs, sur la base de la considération que le revenu était né seulement à concurrence du montant « effectivement perçu ». L'administration fiscale soutint dans son pourvoi que le revenu en cause naîtrait dès le moment où il est « constaté » et qu'il avait été constaté en l'espèce dans l'acte de reconnaissance de dette. Le ministère public concluait à la cassation mais caractérisait encore différemment le fait générateur comme « le moment où la créance est certaine et liquide », parce que selon lui ce moment formerait le fait générateur de droit commun des revenus tirés d'une activité indépendante.

La Cour de cassation rejette le pourvoi en répondant cependant davantage au ministère public qu'à l'administration fiscale : « il ne résulte d'aucune disposition de la loi », énonce la Cour, « que de tels revenus seraient imposables dès le moment où est certaine et liquide la créance qui en est la source ». De plus, la Cour se borne à dire ce que le fait générateur du revenu en cause n'est pas, sans préciser donc sa nature exacte.

§2 Cette jurisprudence, confirmée depuis lors par d'autres arrêts⁴, suscite des réactions contrastées.

Le professeur Marc Baltus l'approuve, en relevant que, le contribuable devant acquitter l'impôt en argent, il est « de bon sens » que l'impôt ne lui soit réclamé qu'au moment où celui-ci a pu disposer des liquidités nécessaires à son paiement⁵. Deux autres auteurs l'approuvent également, en la justifiant pour leur part sur la base du sens usuel du mot « revenu », à savoir « un gain, un profit qui revient à une personne », et du principe de réalité en droit fiscal⁶.

En revanche, le professeur Stefaan Van Crombrugge considère que cette jurisprudence est « contestable » car contraire « au principe général que les fruits civils ne doivent pas être en caisse pour pouvoir être présumés recueillis » qui aurait alors résulté de l'article 586 de l'ancien Code civil⁷.

Le ministère public près la Cour de cassation n'est pas convaincu non plus : ce n'est que « par souci de sécurité juridique » qu'il s'est rallié « à la doctrine de l'arrêt de la Cour du 1er février 1999 »⁸.

§3 Il est vrai que les textes, pour ce revenu comme pour d'autres, ne sont pas clairs.

Le Code des impôts sur les revenus 1992 prête peu d'attention à la question, l'article 360 de ce Code préférant laisser le soin au Roi de « détermine[r] [...] les revenus qui [se] rapportent » à la période imposable, étant entendu que « l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable ».

Les dispositions d'exécution prises par le Roi, contenues aux articles 204 et 205 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, sont lacunaires et parfois imprécises⁹. De surcroît, en vertu du principe de la légalité de l'impôt garanti par l'article 170 de la Constitution, la mission confiée au Roi ne peut consister qu'à clarifier le fait générateur pour les différentes catégories et sous-catégories de revenus, c'est-à-dire à rendre explicite ce qui n'est qu'implicite dans le Code des impôts sur les revenus 1992 - et pas à le définir. Cette interprétation conciliante est d'ailleurs appuyée par les travaux préparatoires de la loi de réforme fiscale du 20 novembre 1962 ayant chargé le Roi de cette tâche¹⁰.

Le régime du fait générateur du revenu

§4 Tout cela amène à se demander quel est ce régime du fait générateur du revenu renfermé dans le Code des impôts sur les revenus 1992. De là notre première question de recherche, consistant à identifier quels sont les faits générateurs du revenu en droit fiscal belge, à en délimiter les champs d'application respectifs et à en préciser les contours.

Pour ce faire, nous sommes retourné aux origines, en recherchant l'époque et le contexte d'apparition des différents faits générateurs de notre système d'impôts sur les revenus. C'est que le Code des impôts sur les revenus 1992, simple coordination à droit constant, comporte des dispositions qui remontent parfois à la loi du 29 octobre 1919 à l'origine de ce système¹¹. Et cette loi n'est pas elle-même une œuvre totalement nouvelle : selon ses travaux préparatoires, elle « utilis[e] et maint[ient], par voie de transformations, les éléments [alors disponibles] », parce qu'« il serait [...] imprudent de prétendre reconstruire tout [l']édifice fiscal en matériaux neufs », « de faire table rase de tous les éléments susceptibles de emploi » et « de rompre avec toute la pratique administrative »¹².

Après investigation, nous avons identifié quatre faits générateurs du revenu, à savoir le fait générateur présument la naissance du revenu, le fait générateur comptable, la mise à disposition du revenu et la réalisation systématique.

Nous les présentons tour à tour. Les deux premiers ont des racines très anciennes puisqu'on les rencontrait déjà au 19e siècle. Le troisième est étroitement lié à l'avènement de notre système d'impôts sur les revenus et constitue le fait générateur de droit commun. Quant au quatrième, il est d'apparition plus récente.

Un premier fait générateur historique : le fait générateur présument la naissance du revenu

§5 Le fait générateur présument la naissance du revenu était prédominant avant la loi du 29 octobre 1919 à l'origine de notre système d'impôts sur les revenus. En effet, jusqu'au basculement vers l'imposition du revenu réel opéré par cette loi, les impôts directs, à savoir à l'époque la contribution foncière, la contribution personnelle et le droit de patente, frappaient le plus souvent un revenu qui était présumé, en ce compris quant au moment de sa naissance¹³. Le fait générateur présument la naissance du revenu joue toujours un rôle, quoique plus réduit, dans le Code des impôts sur les revenus 1992, ce rôle étant double.

D'une part, il peut se produire que le contribuable ne dépose pas de déclaration fiscale ou que la déclaration fiscale déposée par celui-ci ne soit pas fiable. Trois institutions viennent alors au secours de l'administration fiscale : la procédure de

taxation d'office et les deux modes de preuve propres au droit fiscal que sont la preuve par signes ou indices d'aisance et la preuve par comparaison¹⁴. Les présomptions qui résultent de ces institutions couvrent ou sont susceptibles de couvrir le moment de la naissance du revenu.

D'autre part, le législateur fiscal recourt également au revenu présumé pour imposer les revenus immobiliers, le revenu présumé étant déterminé ici à partir du revenu cadastral. Le précompte immobilier, qui constitue aujourd'hui un impôt définitif contrairement à ce que sa dénomination laisse entendre¹⁵, frappe toujours ce revenu présumé¹⁶, tandis que l'impôt des personnes physiques frappe tantôt le seul revenu présumé tantôt le montant le plus élevé entre le revenu présumé et le montant total du loyer et des avantages locatifs¹⁷. La présomption couvre dans les deux cas le moment de la naissance du revenu, mais selon des modalités qui ne coïncident que partiellement. En matière de précompte immobilier comme en matière d'impôt des personnes physiques, un revenu correspondant au revenu cadastral, majoré le cas échéant de 40 % en matière d'impôt des personnes physiques, est présumé naître pendant la période imposable¹⁸. Toutefois, ce revenu est présumé naître pour le tout au 1er janvier de la période imposable en matière de précompte immobilier¹⁹, alors qu'il est présumé naître jour par jour en matière d'impôts des personnes physiques²⁰.

Un second fait générateur historique : le fait générateur comptable

§6 Le fait générateur comptable, déjà présent en matière de droit de patente avant la loi du 29 octobre 1919 à l'origine de notre système d'impôts sur les revenus²¹, a quant à lui gagné en importance : il gouverne aujourd'hui toute la matière des bénéfices des entreprises.

Le principe consacré par le Code des impôts sur les revenus 1992 que le bénéfice imposable des entreprises se détermine à partir de leur bénéfice comptable implique en effet qu'il faut se tourner vers le droit comptable pour connaître le moment de la naissance du revenu des entreprises²². Pour une raison d'homogénéité, le fait générateur comptable nous paraît s'étendre en principe aux revenus que la loi fiscale ajoute au bénéfice comptable, à savoir les avantages anormaux ou bénévoles et les dépenses non admises. Et ce fait générateur couvre également selon nous les plus-values de cessation « obtenues » car effectivement réalisées par une personne physique lors de la liquidation de l'entreprise industrielle, commerciale ou agricole qu'elle exploitait jusqu'alors²³, la jurisprudence de la Cour de cassation étant d'ailleurs largement en ce sens²⁴.

§7 Toutefois, la difficulté rebondit, parce que la détermination du fait générateur comptable prête elle-même à discussion. La Commission des normes comptables,

qui est un organisme public²⁵, a tracé les contours du fait générateur comptable dans son avis n° 2012/17 du 7 novembre 2012 intitulé « reconnaissance des produits et des charges »²⁶. Mais le législateur n'a attaché aucune valeur normative aux avis émis par cet organisme, la mission qu'il lui a confiée étant en effet, pour ce qui nous intéresse ici, « de contribuer au développement de la doctrine comptable [...], par la voie d'avis et de recommandations »²⁷. Et selon nous, les contours de l'avis relatif à la reconnaissance des produits et des charges doivent être redessinés à certains égards.

La Commission des normes comptables établit une ligne de démarcation entre le contrat ayant pour objet l'aliénation d'un bien et celui ayant pour objet la prestation d'un service : si le contrat a pour objet l'aliénation d'un bien, elle considère que le produit doit être reconnu au moment du transfert à l'acquéreur de l'essentiel des risques de perte sur le bien, alors que si le contrat a pour objet la prestation d'un service, elle considère que le produit doit être reconnu au moment où l'essentiel de la prestation est accompli²⁸. La Commission des normes comptables fonde ces deux solutions sur le principe comptable de prudence.

Selon nous, la ligne de démarcation traversant le fait générateur comptable se situe plutôt entre les produits à reconnaître en chiffre d'affaires et ceux tirés de toute autre prestation de services, d'une part, et les plus-values, d'autre part.

En ce qui concerne les produits à reconnaître en chiffre d'affaires et ceux tirés de toute autre prestation de services, rien ne justifie d'appliquer un régime différent à la vente d'un bien et à la prestation d'un service. Le raisonnement à mener sur le plan comptable est en effet le même dans les deux cas. Aucun produit ne naît au moment de la conclusion du contrat en raison des principes comptables de comptabilité d'engagement et de coût historique : si l'entreprise a une créance de prix, elle s'est engagée corrélativement, et ses obligations s'évaluent initialement pour ce qu'elle reçoit en contrepartie, à savoir précisément la créance de prix²⁹. En vertu du principe de prudence, le bénéfice sur le contrat ne pourra être reconnu qu'au moment où l'entreprise a exécuté l'essentiel de ses obligations, ce qui correspond en général, en cas de vente, au moment de la délivrance³⁰.

Par ailleurs, pour ce qui est des produits tirés de la prestation d'un service concourant ou non à former le chiffre d'affaires, le critère de la reconnaissance des produits au moment où l'essentiel de la prestation est accompli est trop étroit. En effet, les produits sont parfois reconnus progressivement, à mesure de l'exécution des obligations, plutôt qu'en une fois, à un moment précis dans le temps. Il en va ainsi, par exemple, en cas de louage de choses.

Enfin, quant aux plus-values, le droit comptable belge, dans son état actuel, ne prescrit pas un critère de reconnaissance aussi précis que celui retenu par la Commission des normes comptables du transfert à l'acquéreur de l'essentiel des

risques de perte sur le bien. D'autres critères sont envisageables, tels que la simple conclusion du contrat, le transfert de propriété, la délivrance ou encore le moment où l'entreprise cesse de bénéficier des avantages du bien. Le choix d'un critère plutôt que d'un autre dépend des circonstances et, dans une certaine mesure, du pouvoir d'appréciation laissé par le droit comptable aux entreprises. Dès lors, dans un cas délicat, l'administration fiscale ne peut pas remettre en cause la décision de l'entreprise de reconnaître la plus-value lors d'un exercice comptable plutôt que d'un autre. Corrélativement, l'entreprise ne peut pas contester l'impôt établi conformément à la décision de gestion qu'elle a prise, en faisant valoir que réflexion faite, la plus-value se rattachait en réalité à une période imposable antérieure, et qu'il se fait que l'administration fiscale est entre-temps forclosée du droit d'établir l'impôt sur le bénéfice de cette période imposable : pareille décision de gestion est définitive, peu importe que, comme l'exprime la Cour de cassation, elle « appara[isse] rétrospectivement peu judicieux[e] ou pris[e] à la légère »³¹.

Le fait générateur de droit commun : la mise à disposition du revenu

§8 Le fait générateur de droit commun est la mise à disposition du revenu, comme cela a été dégagé aux balbutiements de notre système d'impôts sur les revenus à l'occasion d'une affaire ayant donné lieu à un arrêt de la Cour de cassation du 29 janvier 1917³² et relative à une loi du 1er septembre 1913³³.

Cette loi a annoncé le basculement de l'imposition du revenu présumé vers l'imposition du revenu réel qui sera opéré par la loi du 29 octobre 1919 à l'origine de notre système d'impôts sur les revenus. En effet, elle a instauré une taxe sur certains « revenus et profits réels », parmi lesquels les intérêts d'obligations et les traitements des administrateurs³⁴. Toutefois, elle ne précisait pas le fait générateur de ces revenus. En l'espèce, en raison du déclenchement de la première guerre mondiale, une société n'était pas en mesure de payer à ses obligataires et à ses administrateurs des intérêts et traitements devenus exigibles. La cour d'appel de Bruxelles décida que la taxe était néanmoins due³⁵, mais la Cour de cassation, considérant qu'aucun revenu réel n'était né, censura cette décision. Il résulte de l'arrêt de la Cour, lu à la lumière des conclusions du ministère public et des observations du conseiller-rapporteur publiées avec l'arrêt à la *Pasicrisie*, que le fait générateur du revenu réel n'est ni l'exigibilité de la créance ni le paiement effectif mais qu'il se situe entre ces deux pôles : c'est le moment où le revenu est mis à la disposition du contribuable. D'où l'absence de revenu imposable dans cette affaire.

Le législateur, lors de l'adoption de la loi du 29 octobre 1919, a voulu consacrer l'enseignement de l'arrêt fondateur du 29 janvier 1917. Toutefois, cette volonté n'a

été que partiellement traduite dans la loi en raison de la difficulté du législateur à appréhender la notion, il est vrai très particulière, de mise à disposition du revenu. Une correction apportée par une loi du 28 mars 1923 en matière de revenus mobiliers³⁶ a cependant très vite donné l'occasion à la Cour de cassation de réitérer l'enseignement de son arrêt fondateur : dans plusieurs arrêts, elle a considéré que le mot « attribution » introduit par cette loi, vague en lui-même, vise le fait générateur de la mise à disposition du revenu³⁷. Par la suite, le législateur a également introduit le mot « attribution » en matière de rémunérations³⁸ et ici aussi la Cour de cassation par un arrêt du 28 février 1974, lui a donné cette signification³⁹.

Depuis lors, le fait générateur de la mise à disposition est habituellement associé à cette notion d'« attribution », que l'on rencontre aujourd'hui dans certaines dispositions particulières du Code des impôts sur les revenus 1992 et notamment dans celles relatives au précompte mobilier⁴⁰ et au précompte professionnel⁴¹. A notre avis, il ressort cependant de tout ce qui précède que ce fait générateur constitue le fait générateur de droit commun et que son champ d'application est donc bien plus large. C'est ainsi qu'il gouverne selon nous, dans le silence des textes, le revenu divers en cause dans l'arrêt de la Cour de cassation du 1er février 1999 évoqué à titre liminaire⁴², ce qui permet d'expliquer et de justifier la solution retenue par cet arrêt.

§9 La mise à disposition du revenu, si on la rapproche du paiement, comporte deux extensions. Selon la première extension, qui constitue le trait fondamental de ce fait générateur, un revenu est mis à la disposition du contribuable dès que la créance de revenu est exigible et que le débiteur peut et veut payer : c'est, comme l'énonce la Cour de cassation, le moment où la créance est « susceptible d'encaissement immédiat »⁴³. La seconde extension ne s'inscrit plus sur un axe temporel mais concerne la manière dont le contribuable entre en possession du revenu : le revenu peut être mis à disposition autrement que par paiement, le contribuable pouvant même forcer la mise à disposition par un acte de prise de possession illicite, en cas de détournement par exemple.

Un fait générateur plus récent : la réalisation systématique

§10 Le législateur fiscal complète le régime du fait générateur du revenu par des dispositions dérogatoires particulières instaurant des cas de « réalisation systématique » du revenu car liés à un changement de « système fiscal », selon une expression commode pour désigner ce phénomène que nous avons empruntée au droit fiscal suisse⁴⁴. Le revenu naît alors de manière anticipée, au moment où il sort du champ d'application du régime d'imposition qui aurait dû être le sien à attendre le moment ordinaire de sa naissance, parce que ce changement de régime fiscal s'accompagne pour le fisc de la perte, totale ou partielle, du pouvoir

d'imposer ce revenu. Ces cas spéciaux se rencontrent dans le domaine des bénéfiques des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et dans une moindre mesure dans celui des profits tirés d'une profession libérale, charge ou office ou de toute autre occupation lucrative indépendante. Ils visent à remédier à des situations où le fisc perd le pouvoir d'imposer les accroissements de valeur latents sur les éléments du patrimoine affectés à l'exercice de la profession ou les réserves exonérées.

Un exemple emblématique de réalisation systématique est celui des plus-values « constatées » lors de la cessation par une personne physique d'une activité professionnelle génératrice de bénéfiques ou de profits⁴⁵. L'administration fiscale restreint le fait générateur à la « constatation » qui ressort d'un acte⁴⁶, mais c'est là mal le caractériser : à la lumière des travaux préparatoires de la loi de réforme fiscale du 20 novembre 1962 qui consacra cette imposition⁴⁷ et d'une disposition adoptée à la même époque qui emploie également ce mot⁴⁸, le fait générateur du revenu consiste en réalité dans le passage de l'élément d'actif concerné dans le patrimoine privé lors des opérations de liquidation qui suivent la cessation, même en l'absence de toute « constatation » dans un acte. Dès lors, le régime général des plus-values de cessation visées à l'article 28, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 se résume comme suit. Ou bien le contribuable réalise l'élément d'actif, et alors la plus-value est imposable à titre de « plus-value obtenue » ; ou bien le contribuable transfère l'élément d'actif dans son patrimoine privé et alors la plus-value est imposable à titre de « plus-value constatée » ; ou bien le contribuable ne fait ni l'un ni l'autre – et on songe ainsi à la clientèle que le contribuable laisserait s'évanouir – et il n'y a alors ni plus-value obtenue ni plus-value constatée.

Réécriture de l'article 360 du Code des impôts sur les revenus 1992

§11 Cette clarification du régime du fait générateur du revenu en réponse à la première question de recherche fait apparaître l'inutilité des dispositions des articles 204 et 205 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992⁴⁹. Aussi pourrait-on les supprimer⁵⁰, tout comme la délégation de pouvoir prévue à l'article 360 de ce Code qu'elles exécutent.

Par ailleurs, le même article 360 gagnerait à exprimer que la mise à disposition constitue le fait générateur de droit commun, c'est-à-dire que le revenu, selon la terminologie utilisée par cet article, « est recueilli » par le contribuable au moment où il est mis à la disposition de celui-ci, et ce sauf disposition particulière du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoyant l'application d'un autre fait générateur. Dans une moindre mesure, cet article gagnerait également à exprimer qu'à proprement parler, le revenu est « présumé recueilli » plutôt que « recueilli » par

le contribuable lorsque le moment de la naissance du revenu est présumé - c'est d'ailleurs ainsi que la Cour de cassation le lit déjà aujourd'hui⁵¹.

Dès lors, cet article pourrait être réécrit comme suit, le passage supprimé étant barré et les ajouts en italiques :

« L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis *ou est présumé avoir recueillis* pendant la période imposable.

Sous réserve des dispositions dérogatoires du présent Code, le revenu est recueilli par le contribuable lorsqu'il est mis à la disposition de celui-ci.

Le Roi détermine la période imposable ~~et les revenus qui s'y rapportent~~ ».

L'interaction avec le régime des fruits civils

§12 Cette clarification du régime du fait générateur du revenu en réponse à la première question de recherche fait également apparaître que ce régime s'est construit de manière autonome par rapport au droit civil.

Cette conclusion est *a priori* surprenante. En effet, les règles du droit civil s'appliquent en principe en matière fiscale⁵² et le droit civil comporte une notion par laquelle il appréhende le revenu des biens : celle de fruit, l'article 3.42 du nouveau Code civil définissant « les fruits d'un bien » comme « ce que ce bien génère, périodiquement, sans altération de sa substance ». D'ailleurs, le revenu imposable, lorsqu'il consiste en un revenu mobilier ou immobilier, dérive du fruit civil⁵³. A cela vient s'ajouter la difficulté d'apprécier le degré d'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil, parce que la question de savoir quand, exactement, le fruit civil naît est elle-même obscure.

D'où la deuxième question de recherche consistant, dans un premier volet, à déterminer le fait générateur du fruit civil et à préciser la relation entre ce fait générateur et les principaux faits générateurs en matière d'impôts sur les revenus, à savoir le fait générateur comptable et le fait générateur de la mise à disposition du revenu.

§13 Ce premier volet est complété d'un second, suscité par un arrêt de la Cour de cassation du 26 juin 1956⁵⁴. Cet arrêt, considéré comme étant de principe⁵⁵, a écarté sur le plan fiscal l'article 586 de l'ancien Code civil alors applicable, d'après lequel « les fruits civils sont *réputés* s'acquérir jour par jour, et appartiennent à l'usufruitier, à proportion de la durée de son usufruit »⁵⁶.

Cette solution semble évidente de prime abord compte tenu de l'autonomie du droit fiscal quant au régime du fait générateur du revenu et paraît s'imposer avec d'autant plus de force que la première partie de l'article 586 de l'ancien Code civil est libellée sous la forme d'une fiction. Elle aboutit toutefois au résultat étrange que le contribuable entre les mains duquel un revenu est mis à disposition est imposable sur la totalité de ce revenu même s'il doit en rétrocéder une partie en vertu du droit civil.

C'est ce paradoxe que le second volet de la deuxième question de recherche tente de résoudre : il vise à clarifier la relation entre la question de la naissance du revenu consistant en un fruit civil et celle de la détermination de la personne qui en est le contribuable.

L'assimilation du fruit civil à un fruit et l'incidence sur son fait générateur et sur sa répartition

§14 Pour répondre aux deux volets de cette deuxième question de recherche, il faut partir du régime de la naissance et de la répartition des fruits avant comme après la réforme du droit des biens.

L'ancien Code civil distinguait trois espèces de fruits : les fruits naturels, les fruits industriels et les fruits civils⁵⁷. Le régime du fruit naturel et du fruit industriel est cependant le même⁵⁸. Dès lors, nous utiliserons l'expression « fruit naturel » dans un sens large, c'est-à-dire comprise comme englobant également le fruit industriel. Ce n'est, du reste, qu'un retour à la terminologie de Pothier⁵⁹.

L'ancien Code civil réglait la question de la naissance pour le seul fruit naturel, les articles 520 et 521 de ce Code le faisant naître au moment de sa séparation d'avec le bien frugifère. Quant à la répartition des fruits, l'ancien Code civil comportait des dispositions relatives à ce sujet en matière d'usufruit, lesquelles prévoyaient une règle différente selon que les fruits sont naturels ou qu'ils sont civils. Il ressortait de l'article 585 de l'ancien Code civil que les fruits naturels se répartissaient entre le propriétaire et l'usufruitier au début et à la fin de l'usufruit sur la base du moment de leur séparation d'avec le bien frugifère. Cela revient à dire, lorsqu'on rapproche l'article 585 de l'ancien Code civil des articles 520 et 521 de ce Code, que le fruit naturel se répartissait sur la base du moment de sa naissance. Les fruits civils, en revanche, étaient régis par la règle déjà évoquée de l'article 586 de l'ancien Code civil d'après laquelle « les fruits civils sont réputés s'acquérir jour par jour, et appartiennent à l'usufruitier, à proportion de la durée de son usufruit ».

La réforme du droit des biens a supprimé cette dernière règle. Les travaux préparatoires le justifient par la volonté d'avoir une règle de répartition unique pour l'ensemble des fruits, fondée sur le moment de la naissance par séparation d'avec le bien frugifère⁶⁰. Toutefois, cette volonté du législateur n'a pas été traduite telle quelle dans les textes, l'article 3.146, alinéa 1er, du nouveau Code civil combinant cette règle avec une autre, fondée quant à elle sur l'exigibilité du fruit. En effet, aux termes de cette disposition, « l'usufruitier a droit à tous les fruits du bien grevé qui en ont été séparés ou qui sont devenus exigibles pendant l'usufruit », tandis que « les fruits qui n'étaient pas encore séparés du bien ou exigibles à la fin de l'usufruit reviennent au nu-propriétaire ». C'est que le législateur ne pouvait pas accomplir ce qu'il voulait, dès lors que le fruit civil, contrairement au fruit naturel, ne naît pas du corps même du bien frugifère : si la pomme se sépare du pommier, la somme d'argent due à titre de loyer ne se sépare pas de la maison donnée en location, elle est payée par le locataire en exécution du contrat de bail. Cette irréductibilité du fruit civil au fruit naturel met en évidence la nature exacte de la relation qui l'unit à ce dernier : le fruit civil est assimilé par analogie au fruit naturel.

Cette clarification de la relation qui unit le fruit civil au fruit naturel permet de

reconstruire le raisonnement que le législateur a mené, plus ou moins consciemment, pour décider que les fruits civils se répartiront désormais selon le moment de leur exigibilité. Le législateur a d'abord choisi de calquer la règle de répartition des fruits civils sur celle des fruits naturels, à savoir de répartir les fruits civils sur la base du moment de leur naissance. Le législateur a ensuite recherché, par analogie, l'équivalent pour le fruit civil de la séparation d'avec le bien frugifère pour le fruit naturel. Et le législateur est arrivé à la conclusion que l'exigibilité est au fruit civil ce que la séparation est au fruit naturel.

Toutefois, c'est en réalité sur la base d'un raisonnement assez semblable que Dumoulin justifia, il y a un demi-millénaire, la règle *prorata temporis* qui sera consacrée à l'article 586 de l'ancien Code civil. En effet, il considéra quant à lui que l'équivalent de la séparation, c'est le moment où le fruit civil commence à être dû et que les fruits civils tels que les loyers des maisons commencent à être dus chaque jour⁶¹. Il en déduisit que les fruits civils de cette variété se répartissent *prorata temporis*⁶².

Le fait générateur du fruit civil

§15 Ces conclusions à l'opposé l'une de l'autre s'expliquent par un changement de paradigme intervenu dans la conception du fruit civil. La thèse de Dumoulin, qui domina l'ancien droit français⁶³, repose sur la conception que le fruit civil est le « fruit incorporel », c'est-à-dire la créance même⁶⁴. En droit positif, cette conception a été supplantée en grande partie par une autre : la conception prédominante est désormais que le fruit civil est ce qui est dû en exécution de la créance, à savoir en général une somme d'argent⁶⁵.

Le fait générateur du fruit civil dépend donc au premier chef de la manière dont on conçoit ce fruit.

§16 Si on conçoit le fruit civil comme la créance même, alors il faut reprendre la distinction, établie dans l'ancien droit français⁶⁶, entre deux variétés que nous dénommerons respectivement les « fruits civils successifs » et les « fruits civils non successifs ».

Les « fruits civils successifs » sont ceux qui naissent pour partie chaque jour, tels que les loyers des maisons et les intérêts des prêts mentionnés à l'article 584, alinéa 1er, de l'ancien Code civil. Davantage que la naissance de la créance en elle-même, qui selon l'opinion dominante en droit positif est due pour le tout au jour de la formation du contrat⁶⁷, l'équivalent pour le fruit civil de la naissance du fruit naturel par séparation d'avec le bien frugifère est ici un événement continu, variable selon le fruit envisagé : dans le cas du bail, il s'agit de l'exécution par le bailleur de son obligation, générale et continue, de faire jouir le preneur de la

chose louée, tandis que dans le cas du prêt, il s'agit de la jouissance par l'emprunteur des choses prêtées.

Les « fruits civils non successifs » sont ceux qui naissent pour le tout en un seul instant. L'ancien Code civil ne les envisage pas. Sans doute a-t-on cru, à l'époque de l'élaboration de ce Code, que la variété était endémique à l'Ancien Régime, car les différentes formes connues de l'ancien droit français étaient liées à la féodalité⁶⁸ ou à la monarchie absolue⁶⁹. Pourtant, il en existe au moins une forme moderne : le dividende. Comme la Cour de cassation belge l'a décidé⁷⁰, les dividendes sont bien des fruits civils, et pas simplement, comme la Cour de cassation française le considère⁷¹, des « sommes qui participent à la nature des fruits ». En revanche, c'est la Cour de cassation française qui a raison en décidant que le dividende, même appréhendé sous l'angle des fruits, naît en principe pour le tout au moment où l'assemblée générale décide de la distribution⁷². En effet, la créance de dividende naît et présente un caractère « définitif et irrévocable » dès cet instant⁷³ ou en tout cas au plus tard, en présence d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, au moment où l'organe d'administration constate que le test de liquidité instauré par le Code des sociétés et des associations est satisfait⁷⁴. Le dividende-fruit se distingue donc à cet égard des fruits civils successifs, ceux-ci n'acquérant pareil degré de certitude qu'à mesure de la survenance d'un événement continu. Il se rapproche en revanche des fruits civils non successifs de l'ancien droit français, ces derniers fruits naissant également pour le tout en un seul instant en raison d'événements d'effet identique à la décision de distribution de l'assemblée générale⁷⁵.

§17 En ce qui concerne maintenant la naissance du fruit civil conçu comme ce qui est dû en exécution de la créance, certains auteurs font ou semblent faire du paiement le moment de la naissance du fruit civil⁷⁶. Toutefois, le paiement est l'équivalent de la perception du fruit naturel et pas de sa séparation d'avec le bien frugifère. Comme nous l'avons vu⁷⁷, le législateur a quant à lui considéré lors de la réforme du droit des biens que c'est l'exigibilité qui est au fruit civil ce que la séparation est au fruit naturel. Mais autant le paiement intervient trop tard, autant l'exigibilité intervient trop tôt. En effet, le débiteur peut refuser de payer ou être insolvable, et il n'y a alors pas de production de fruits civils comparable à la production de fruits naturels par séparation d'avec le bien frugifère.

En réalité, le fait générateur du fruit civil conçu comme ce qui est dû en exécution de la créance est le même que le fait générateur de droit commun en droit fiscal, à savoir la mise à disposition du fruit. En droit romain, le propriétaire acquérait déjà les fruits naturels dès l'instant de leur séparation d'avec le bien frugifère, alors que l'usufruitier acquérait seulement les fruits qu'il avait perçus⁷⁸. Pour illustrer cette distinction, Paul prit l'exemple de l'olive tombée d'elle-même de l'olivier mais non ramassée à la fin du droit de propriété ou d'usufruit, et fit remarquer que le propriétaire l'avait acquise, mais pas l'usufruitier⁷⁹. Retenir la mise à disposition

comme fait générateur du fruit civil permet de rendre compte de cette situation où le fruit naturel, quoique non encore perçu, est né car séparé du bien frugifère et est dès lors susceptible d'être ramassé. C'est en effet, par une correspondance assez exacte, le moment où le créancier, sans avoir encore perçu le fruit civil, est susceptible de l'encaisser parce que le débiteur peut et veut payer.

La relation avec le fait générateur comptable

§18 Le fait générateur comptable présente une indéniable parenté avec le fait générateur du fruit civil conçu comme la créance : au regard de ces deux faits générateurs, les loyers et les intérêts naissent jour par jour, tandis que le dividende naît pour le tout en un seul instant.

Le fait générateur comptable ne se laisse pas pour autant réduire au fait générateur du fruit civil conçu comme la créance. En effet, le fondement des deux faits générateurs est différent. Le fait générateur du fruit civil se fonde sur l'analogie avec le fait générateur de la séparation en matière de fruits naturels, le fruit civil étant un fruit par assimilation. En revanche, le fait générateur comptable se déduit des principes comptables de comptabilité d'engagement, du coût historique et de la prudence⁸⁰. Il en résulte que la réforme du droit des biens est demeurée sans incidence sur le fait générateur comptable et donc sur le moment de la naissance du revenu imposable dans le domaine des bénéfices des entreprises, parce que si cette réforme a abrogé la règle *pro rata temporis* de l'article 586 de l'ancien Code civil, elle laisse intacts les principes comptables précités.

La relation avec le fait générateur de la mise à disposition

§19 Nous avons dit que le fait générateur du fruit civil conçu comme ce qui est dû en exécution de la créance et le fait générateur de la mise à disposition en matière d'impôts sur les revenus nous paraissent correspondre⁸¹.

Dès lors, la Cour de cassation aurait pu arriver à la même solution dans son arrêt fondateur du 29 janvier 1917, à savoir que le fait générateur de droit commun en matière d'impôts sur les revenus est la mise à disposition, en tranchant la question sur le terrain du droit civil. En effet, la conception que le fruit civil est ce qui est dû en exécution de la créance était déjà prédominante à l'époque et elle s'accordait bien avec l'objet de la loi du 1er septembre 1913 à propos de laquelle la Cour de cassation a dû se prononcer, à savoir, selon les termes de cette loi, instaurer une taxe frappant certains « revenus et profits réels »⁸². La fiction de perception contenue au début de l'article 586 de l'ancien Code civil alors applicable (« les fruits civils sont réputés s'acquérir jour par jour ») ne change rien à cette conclusion parce qu'elle ne fait qu'exprimer de manière détournée ce que

la suite de cet article énonce de manière plus directe (« les fruits civils appartiennent à l'usufruitier, à proportion de la durée de son usufruit »)⁸³. Valant en réalité seulement sur le plan de la répartition des fruits civils, cette fiction de perception n'empêchait donc pas de considérer que le fruit civil ne naissait au surplus qu'au moment de la mise à disposition.

Mais la Cour de cassation a plutôt fondé la solution, que la loi du 29 octobre 1919 a voulu consacrer et qui sera réitérée dans la jurisprudence ultérieure de la Cour, sur l'autonomie du droit fiscal en cette matière⁸⁴. Cela rend le droit fiscal imperméable à l'évolution du droit civil. Ici aussi, la réforme du droit des biens, et en particulier la volonté du législateur de faire de l'exigibilité le fait générateur du fruit civil⁸⁵, est donc sans incidence sur le moment de la naissance du revenu en droit fiscal.

De lege ferenda, on n'aperçoit guère d'arguments pour mettre un terme à l'autonomie du droit fiscal sur ce point.

La naissance du revenu consistant en un fruit civil et la détermination du contribuable

§20 Nous pouvons passer maintenant au second volet de la deuxième question de recherche, suscité par l'arrêt de la Cour de cassation du 26 juin 1956⁸⁶ et qui vise à clarifier la relation entre la naissance du revenu consistant en un fruit civil et la détermination de la personne qui en est le contribuable.

Dans l'affaire à l'origine de cet arrêt, un dividende avait été mis à la disposition du contribuable pendant la période imposable. La Cour de cassation écarte sur le plan fiscal la répartition du revenu qui serait faite sur la base de l'article 586 de l'ancien Code civil, en considérant que le contribuable est imposable sur tous « les revenus dont [il], à un moment quelconque de [la] période [imposable], a obtenu la jouissance » et que « la loi a exclu non seulement toute division des revenus ainsi recueillis, mais encore tout autre mode de détermination de la personne du redevable, notamment par application de règles du droit commun ou de principes d'équité ». A suivre cet enseignement, le contribuable amené à rétrocéder en vertu du droit civil une partie du revenu qui a été mis à sa disposition serait donc néanmoins imposable sur la totalité de celui-ci.

Toutefois, à y regarder de plus près, la Cour de cassation ne s'affranchit pas totalement du droit civil, car elle applique en réalité une règle « semi-autonome », en raisonnant comme Dumoulin il y a un demi-millénaire et comme le législateur dans le cadre de la réforme du droit des biens : dans les trois cas, le point de départ du raisonnement est le principe suivant lequel, en paraphrasant Domat⁸⁷, « les fruits sont à celui qui a le droit de jouir du bien quand ils naissent ». La Cour

combine ce principe tiré du droit civil avec le fait générateur de la mise à disposition en matière d'impôts sur les revenus et détermine ainsi la personne du contribuable sur la base de la règle que le revenu est imposable entre les mains de celui qui a le droit de jouir du bien quand il est mis à disposition.

De lege lata, cette règle de répartition est dépourvue de tout fondement, de sorte qu'il faudrait l'abandonner au profit de celle que, sauf dérogation particulière de la loi fiscale, le revenu consistant en un fruit civil se répartit et la personne du contribuable se détermine selon le régime organisé par le droit civil. Le problème provient de ce que l'arrêt aurait dû distinguer davantage entre la question de la répartition du revenu et celle de sa naissance. Le droit civil a pu susciter la confusion à cet égard parce que les questions de la naissance et de la répartition sont liées dans cette branche du droit, le moment de la naissance servant traditionnellement à répartir le fruit par application du principe que les fruits sont à celui qui a le droit de jouir du bien quand ils naissent. Mais le droit fiscal, lui, distingue les deux questions, qui sont indépendantes et d'égale importance : la première question consiste à se demander qui est imposable, tandis que la seconde question consiste à se demander quand le revenu est imposable. L'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil quant à la seconde question n'implique aucunement qu'il le soit également pour ce qui est de la première question. C'est pourquoi la Cour de cassation aurait dû aborder le problème en deux étapes, en commençant par examiner la question de la répartition. Sur le plan de la répartition, pour répondre à la question de savoir qui est imposable, il faut s'en référer, sauf dérogation particulière de la loi fiscale, au droit civil. Sur le plan de la naissance en revanche, pour répondre cette fois à la question de savoir quand le revenu est imposable, il faut s'en référer au régime propre au droit fiscal du fait générateur du revenu.

De lege ferenda, la solution retenue par l'arrêt présente peu d'avantages. Certes, elle simplifie sans doute la tâche de l'administration fiscale, en lui permettant d'établir l'impôt à charge d'un contribuable unique, sans devoir tenir compte de la répartition opérée en vertu du droit civil. Toutefois, cette simplification se fait au prix de sérieux inconvénients. En effet, les impôts qui auraient été établis à charge de chaque contribuable en tenant compte de cette répartition peuvent être, globalement, moindres ou plus élevés que cet impôt unique. Dans le premier cas la simplification fait peser une charge fiscale supplémentaire sur les contribuables et prive d'effet les éléments de personnalisation de notre régime fiscal, tandis que dans le second cas elle ouvre la porte à des possibilités de planification fiscale. En outre, la solution retenue par l'arrêt s'accorde mal avec le régime du mandat et du prête-nom en droit fiscal : en principe, le contribuable est le mandant et, selon l'opinion majoritaire⁸⁸, le donneur d'ordre - et donc ni le mandataire ni le prête-nom.

L'interaction avec le principe d'annualité de l'impôt

§21 Le fait générateur du revenu, dont nous avons dégagé le régime en réponse à la première question de recherche, participe de la notion même de revenu imposable. C'est toutefois sous un autre angle que le Code des impôts sur les revenus 1992 l'appréhende principalement : par son article 360, ce Code en fait le critère général de rattachement à la période imposable.

Le temps fiscal est segmenté en périodes imposables, d'une durée de douze mois en principe et correspondant souvent à l'année civile⁸⁹. Or, certains revenus présentent des liens avec plusieurs périodes imposables, parce que la créance de revenu naît, la contre-prestation est exécutée, la créance de revenu devient exigible, le revenu est mis à disposition, etc. lors de périodes imposables différentes. Il faut dès lors déterminer la période imposable à laquelle rattacher de tels revenus.

L'article 360, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 résout la question en prévoyant que l'impôt n'est établi que sur les seuls revenus « recueillis » par le contribuable pendant la période imposable, c'est-à-dire nés pendant cette période en raison de la survenance de leur fait générateur :

« L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable ».

C'est l'une des acceptions du principe dit de « l'annualité de l'impôt » et la seule qui nous intéresse ici, l'autre visant le principe contenu à l'article 171 de la Constitution d'après lequel le pouvoir exécutif doit être habilité annuellement par le législateur pour prélever l'impôt⁹⁰.

§22 Selon les conclusions du ministère public avant un arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2017⁹¹, qui se faisaient l'écho de la position défendue par de nombreux auteurs⁹², ce principe d'annualité de l'impôt impliquerait qu'il faudrait ignorer les éventuels événements postérieurs à la période imposable susceptibles d'influencer le revenu net global de cette période. En l'espèce, le contribuable avait payé des rentes alimentaires, les avait déduites dans sa déclaration fiscale et puis, après avoir eu finalement gain de cause dans le litige contre son ancien conjoint, en avait obtenu le remboursement. Le ministère public invitait la Cour à casser la décision du juge du fond que le remboursement avait entraîné la disparition de la dépense et donc de la déduction. En effet, selon le ministère public, le remboursement était sans effet sur le plan fiscal dès lors qu'il était

intervenir après la fin de la période imposable et même après le dépôt de la déclaration fiscale. La Cour rejette toutefois le pourvoi⁹³.

La troisième question de recherche examine dès lors, en son premier volet, si en dépit du principe d'annualité de l'impôt, l'événement postérieur à la période imposable est susceptible de faire disparaître le revenu né pendant cette période – ou, dans le cas de la condition suspensive, qui avait jusqu'ici un effet rétroactif en droit civil, d'y faire naître le revenu rétroactivement. Elle se concentre sur les revenus gouvernés par l'un des deux principaux faits générateurs, à savoir le fait générateur comptable et le fait générateur de la mise à disposition.

Ce premier volet est complété d'un second, relatif aux cas où le revenu se rattache, par dérogation au principe d'annualité de l'impôt, à une période imposable autre que celle de sa naissance, avec une attention particulière pour le régime des loyers professionnels. Le revenu immobilier imposable à l'impôt des personnes physiques d'un bien donné en location correspond en général, en cas d'affectation professionnelle par le locataire, au montant le plus élevé entre le revenu réel constitué par le loyer et les avantages locatifs et le revenu présumé déterminé à partir du revenu cadastral⁹⁴. Or, nous avons vu que ce revenu réel et ce revenu présumé ne naissent pas au même moment : le premier naît lorsqu'il est mis à la disposition du contribuable⁹⁵, alors que le second naît jour par jour⁹⁶. Il s'ensuit que le revenu réel ne naît pas toujours lors de la même période imposable que le revenu présumé auquel il correspond, par exemple lorsque le locataire paie avec retard en raison de difficultés financières. Pourtant, il faut bien comparer ces deux revenus pour déterminer le revenu immobilier à rattacher à une période imposable donnée. C'est ce problème, qui fait d'ailleurs hésiter l'administration fiscale⁹⁷, que nous nous proposons de clarifier.

L'absence d'incidence du principe d'annualité sur la prise en compte d'événements postérieurs à la période imposable

§23 La Cour de cassation a eu raison de décider, dans son arrêt du 16 juin 2017 rendu sur conclusions contraires du ministère public, que le principe d'annualité de l'impôt de l'article 360, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne fait pas obstacle à l'effet de l'événement postérieur à la période imposable sur les éléments qui concourent à former le revenu net global de cette période.

En effet, comme des auteurs l'avaient déjà fait observer⁹⁸, cette disposition, en se bornant à énoncer que « l'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable », n'organise pas un tel degré d'étanchéité entre les périodes imposables. C'est déduire une

conséquence excessive de ce texte que de considérer, à l'instar du ministère public et d'une partie de la doctrine, que les événements postérieurs à la période imposable devraient invariablement être ignorés.

En outre, cette solution complète harmonieusement la jurisprudence de la Cour de cassation, celle-ci ayant déjà admis dans d'autres cas, certes moins discutés mais montrant bien l'absence de cloisonnement total entre les périodes imposables, que l'existence d'un élément du revenu net global peut s'apprécier en tenant compte d'un événement postérieur à la période imposable⁹⁹.

Cette solution est encore renforcée par deux arguments supplémentaires. Le premier est tiré des travaux préparatoires de la disposition figurant aujourd'hui à l'article 90, alinéa 1er, 9°, second tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, laquelle rend imposables à titre de revenus divers les plus-values sur la cession de certaines participations importantes : lors de l'élaboration de cette disposition, le ministre des Finances, interrogé par un sénateur, a confirmé que la plus-value affectée d'une condition résolutoire qui s'accomplit disparaît, sans que quiconque ne s'inquiète d'une éventuelle contrariété au principe d'annualité de l'impôt¹⁰⁰. Le second est tiré de l'article 208 du Code des droits d'enregistrement. Cette disposition interdit en principe la restitution des « droits régulièrement perçus », et ce « quels que soient les événements ultérieurs ». Il s'agit cependant d'une disposition exorbitante¹⁰¹. Dès lors, comme d'anciens auteurs l'avaient relevé, ce serait violer son champ d'application que de l'appliquer par analogie à la matière des impôts sur les revenus¹⁰².

§24 En ce qui concerne les bénéfices d'entreprise, gouvernés par le fait générateur comptable, il faut cependant tenir compte de l'incidence du principe comptable de la séparation des exercices.

En effet, à la différence du principe d'annualité de l'impôt, ce principe, qui en est le pendant comptable, limite l'effet de l'événement postérieur, même si celui-ci est directement lié à une situation qui existait déjà durant l'exercice comptable écoulé : pareil événement n'entraînera l'ajustement des comptes annuels en préparation que s'il se produit avant la date de l'arrêté des comptes par l'organe d'administration¹⁰³.

Les limites à l'effet de l'événement postérieur

§25 Si le principe d'annualité de l'impôt ne fait pas obstacle à l'effet de l'événement postérieur, ce n'est pas à dire que le droit fiscal l'admet sans limite, car encore faut-il examiner l'incidence de cet événement sur le revenu même.

§ 26 La réforme du droit des obligations que la Chambre vient d'adopter en sa séance plénière du 21 avril 2022 supprimera l'effet rétroactif de la condition

suspensive¹⁰⁴. Mais même sous l'empire du régime actuel, la réalisation de la condition suspensive ne fait naître rétroactivement ni le revenu gouverné par le fait générateur de la mise à disposition ni le revenu gouverné par le fait générateur comptable.

En ce qui concerne le revenu gouverné par le fait générateur de la mise à disposition, s'il est déjà douteux que l'effet rétroactif de la condition suspensive accomplie s'étende à l'exigibilité de la créance¹⁰⁵, cet effet ne s'étend en tout cas pas à la mise à disposition du revenu, parce que celle-ci suppose en outre que le revenu soit susceptible d'être perçu immédiatement¹⁰⁶ et que même à réputer la créance pure et simple dès l'origine, cela ne déplacerait pas ce moment dans le passé.

Le revenu gouverné par le fait générateur comptable est lui aussi imperméable à l'effet rétroactif de la condition suspensive accomplie en droit civil, parce que ce fait générateur se déduit des principes propres au droit comptable de comptabilité d'engagement, de coût historique et de prudence¹⁰⁷ et que cet effet rétroactif ne reporte pas dans le passé le moment où, en droit comptable, il est prudent de reconnaître un bénéfice.

§27 Le revenu déjà né mais affecté d'un élément de précarité est susceptible de disparaître en cas de réalisation de cet élément, mais seulement sous certaines conditions.

Le revenu gouverné par le fait générateur de la mise à disposition disparaîtra, en cas de réalisation de l'élément de précarité qui l'affecte, si l'élément de précarité existait déjà au moment de la naissance du revenu¹⁰⁸ et que le revenu n'a pas encore subi son régime fiscal définitif. Cette dernière condition n'est pas remplie, par exemple, dans le cas du revenu constitué par un billet de loterie non-gagnant, dès lors que l'imposition s'est faite en tenant compte de la valeur vénale du billet et pas du lot¹⁰⁹. Par dérogation, selon un arrêt de la Cour de cassation du 22 février 2019¹¹⁰ et encore qu'on puisse s'interroger sur le bien-fondé de cette solution, le contribuable ne peut pas obtenir la restitution de l'impôt établi sur les sommes détournées ayant la nature de profits qu'il a entre-temps remboursées.

Le revenu gouverné par le fait générateur comptable est lui aussi susceptible de disparaître en raison d'un événement postérieur à sa naissance, mais cette disparition ne coïncide pas nécessairement avec la rétroactivité en droit civil : en cas de retour de marchandises, l'entreprise émettra une « note de crédit », c'est-à-dire qu'elle annulera, par une écriture en sens contraire, le chiffre d'affaires reconnu sur la vente¹¹¹, peu importe l'existence ou non d'un effet rétroactif en droit civil. L'écriture de correction ne se rattache pas toujours cependant au même exercice comptable que le produit qu'elle annule, car comme nous l'avons vu¹¹², le principe comptable de la séparation des exercices entraîne une étanchéité assez

forte entre les exercices comptables.

De lege ferenda, le législateur pourrait trouver préférable, dans le cas du revenu litigieux, de ne faire courir le délai de dégrèvement d'office de cinq ans qu'à l'issue du litige plutôt qu'à partir du 1er janvier de l'année de l'établissement de l'impôt¹¹³, et ce afin d'éviter au contribuable de devoir introduire une réclamation à titre conservatoire et à l'administration fiscale de devoir la traiter. Le législateur pourrait également procéder à une réforme plus fondamentale, concernant cette fois tous les cas où un événement postérieur à la période imposable modifie à la hausse ou à la baisse le revenu net global du contribuable, en substituant à la révision d'impositions déjà établies l'ajustement de l'impôt frappant le revenu net global de la période imposable de la survenance de l'événement postérieur. Il pourrait ainsi octroyer un crédit d'impôt au contribuable en cas de disparition d'un revenu imposé précédemment et traiter comme un revenu divers le remboursement de la dépense ayant donné lieu à un avantage fiscal.

Principe d'annualité de l'impôt et loyers professionnels

§28 Les cas où le revenu se rattache, par dérogation au principe d'annualité de l'impôt, à une période imposable autre que celle de sa naissance sont moins exceptionnels qu'on ne le pense, les dérogations à ce principe étant parfois implicites. Il en va ainsi de l'exigence de comparabilité inhérente au régime des loyers professionnels.

On l'a dit, ce régime consiste à comparer le revenu réel, constitué par le loyer et les avantages locatifs et naissant au moment de la mise à disposition, et le revenu présumé, déterminé à partir du revenu cadastral et naissant jour par jour, le revenu immobilier de la période imposable correspondant au montant le plus élevé entre ces deux revenus¹¹⁴. Le revenu présumé qui naît lors de chaque période imposable couvre en général douze mois de bail, puisque ce revenu naît jour par jour et que telle est en principe la durée de la période imposable. En revanche, le nombre de mois de bail couvert par le revenu réel né pendant la période imposable peut varier considérablement d'une période imposable à l'autre, puisque ce revenu naît au rythme de sa mise à disposition par le locataire.

L'article 7, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit expressément que le montant de « l'avantage locatif consist[ant] en une dépense une fois faite par le locataire [...] est réparti sur toute la durée du bail ». Dans ce cas particulier, il existe donc une dérogation explicite au principe d'annualité de l'impôt : le revenu réel, plutôt que d'être rattaché à la période imposable de sa naissance, est mis face au revenu présumé.

Au surplus, la comparaison en laquelle consiste le régime des loyers professionnels suppose au préalable de rendre comparables le revenu réel et le revenu présumé,

c'est-à-dire de les ramener à la même unité de temps, et cette exigence de comparabilité constitue également une dérogation au principe d'annualité de l'impôt, bien qu'implicite cette fois. Violer cette exigence de comparabilité conduirait au résultat étrange qu'apprécié sur plusieurs périodes imposables, le revenu immobilier du contribuable varierait selon le rythme des paiements et serait susceptible d'excéder à la fois le revenu réel et le revenu présumé. Il faut dès lors voir dans la règle de l'article 7, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 l'expression d'un principe plus général, ce que confirme du reste l'origine de cette règle : avant que la loi du 19 juillet 1979 ne la consacre en termes exprès¹¹⁵, un auteur l'avait dégagée¹¹⁶ et un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 10 mars 1975 en avait fait application¹¹⁷. L'exposé des motifs de cette loi renvoie d'ailleurs, pour la justifier, à la « jurisprudence actuelle résultant notamment de l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 10 mars 1975 »¹¹⁸.

Reste à déterminer le sens de la dérogation. En effet, on peut rendre soit le revenu réel comparable au revenu présumé soit le revenu présumé comparable au revenu réel. Selon nous, c'est le revenu réel qu'il faut rendre comparable au revenu présumé. Telle est la solution retenue par l'article 7, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 à propos de l'avantage locatif consistant en une dépense une fois faite par le locataire, comme nous venons de le voir, et on n'aperçoit pas pourquoi il faudrait déroger dans un sens différent au principe d'annualité de l'impôt selon que le loyer est stipulé en espèces ou en nature ou qu'il est payable en une fois ou de manière fractionnée. En outre, telle est également la solution qui se dégage de la manière dont la disposition relative aux loyers professionnels était rédigée dans le Code des impôts sur les revenus de 1964. En effet, selon les termes de cette disposition, le revenu immobilier correspond en pareille hypothèse au revenu présumé augmenté de la partie du revenu réel qui le dépasse¹¹⁹.

De lege ferenda, le législateur pourrait trouver préférable d'imposer distinctement les loyers professionnels dans le cas où le revenu réel est mis à la disposition du contribuable après la naissance du revenu présumé auquel il correspond, et ce afin éviter les difficultés liées à la révision d'impositions déjà établies. Ce revenu réel se rattacherait alors à la période imposable de sa naissance, ce qui éviterait pareille révision, mais l'impôt serait déterminé comme si le revenu réel était rattaché à la même période imposable que le revenu présumé auquel il correspond, ce qui permettrait de respecter l'exigence de comparabilité à la base du régime des loyers professionnels.

Conclusion

§29 Notre première question de recherche concernait le régime du fait générateur du revenu. Nous avons identifié quatre faits générateurs du revenu, à savoir le fait présumant la naissance du revenu, le fait générateur comptable, le fait générateur de la mise à disposition du revenu et la réalisation systématique, et sommes arrivés à la conclusion que c'est le fait générateur de la mise à disposition du revenu qui forme le fait générateur de droit commun. Cette clarification du régime du fait générateur du revenu a fait apparaître l'inutilité de la délégation de pouvoir au Roi prévue en la matière à l'article 360 du Code des impôts sur les revenus 1992 et des dispositions d'exécution contenues dans l'arrêté royal d'exécution de ce Code. Il serait dès lors préférable de supprimer cette délégation de pouvoir et ces dispositions tout en exprimant dans le texte même de l'article 360 du Code des impôts sur les revenus 1992 que la mise à disposition du revenu constitue le fait générateur de droit commun.

Notre deuxième question de recherche concernait l'interaction entre le régime du fait générateur du revenu et le régime des fruits civils. Nous avons mis en évidence que le fait générateur du fruit civil dépend de la manière dont on conçoit ce fruit : si le fruit civil est conçu comme la créance, son fait générateur coïncide quasiment avec le fait générateur comptable, tandis que si le fruit civil est conçu comme ce qui est dû en exécution de la créance, son fait générateur nous paraît correspondre au fait générateur de la mise à disposition en matière d'impôts sur les revenus. Mais il n'est pas possible pour autant de tout ramener au droit civil, parce qu'en dépit de ces similitudes, le fait générateur comptable et le fait générateur de la mise à disposition en matière d'impôts sur les revenus reposent sur des fondements autonomes. C'est pourquoi la récente réforme du droit des biens n'a pas eu d'incidence sur le moment de la naissance du revenu en droit fiscal. Cette autonomie de principe par rapport au droit civil ne s'étend toutefois pas selon nous à la détermination de la personne du contribuable, le régime des fruits civils demeurant pertinent ici pour déterminer comment répartir le revenu qui consiste en un fruit civil.

Notre troisième question de recherche concernait l'interaction entre le régime du fait générateur du revenu et le principe d'annualité de l'impôt de l'article 360, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 en vertu duquel l'impôt est établi sur les revenus nés pendant la période imposable en raison de la survenance de leur fait générateur. La Cour de cassation a décidé à juste titre que ce principe ne fait pas obstacle à l'effet de l'événement postérieur à la période imposable sur les éléments qui concourent à former le revenu net global de cette période. Mais ce n'est pas pour autant que le droit fiscal admet cet effet sans limite, car bien souvent, lorsque l'élément en question consiste en un revenu, l'événement postérieur n'a d'incidence ni sur l'existence même du revenu ni sur le moment de

la naissance de celui-ci. Par ailleurs, les cas où le revenu se rattache, par dérogation au principe d'annualité de l'impôt, à une période imposable autre que celle de sa naissance sont moins exceptionnels qu'on ne le pense, ces cas étant parfois implicites dans le Code des impôts sur les revenus 1992. Il en va ainsi de l'exigence de comparabilité inhérente au régime des loyers professionnels : cette exigence impose de rendre comparables deux revenus qui ne naissent pas au même moment, à savoir le revenu réel constitué par le loyer et les avantages locatifs et le revenu présumé déterminé à partir du revenu cadastral - et donc de rattacher, le cas échéant, le revenu réel à une période imposable autre que celle de sa naissance.

1. Nous remercions notre collègue Daniel Dumont pour ses précieux commentaires et suggestions sur une version antérieure du présent article. Celui-ci synthétise les principales conclusions de notre thèse de doctorat, laquelle a été publiée : Henneaux F., *Le moment de la naissance du revenu imposable en droit fiscal belge. Fait générateur du revenu, interaction avec le régime des fruits civils, interaction avec le principe d'annualité de l'impôt*, Limal, Anthemis, 2021. ←
2. Cass. (3e ch.), 1er février 1999, *Pas.*, 1999, p. 117. ←
3. Voir aujourd'hui Code des impôts sur les revenus 1992, art. 90, al. 1er, 1°. Cette disposition figurait à l'article 67, 1°, du Code des impôts sur les revenus de 1964 pour l'exercice d'imposition en cause. ←
4. Cass. (3e ch.), 19 avril 1999, *Pas.*, 1999, p. 533, et *Journal de droit fiscal*, 1999, p. 143, note M. B. ; Cass. (1re ch.), 6 mai 2011, *A.C.*, 2011, n° 307, concl. Proc. gén. D. Thijs (la *Pasicrisie* ne reproduit qu'un extrait de cet arrêt, lequel ne reprend pas le passage relatif au point de droit qui nous intéresse ici) ; Cass., 5 mai 2017 (1re ch.), *Pas.*, 2017, p. 1080, concl. Av. gén. A. Van Ingelgem dans *A.C.*; Cass. (1re ch.), 25 février 2022, RG n°F.20.0011.F, juportal.be. ←
5. M.B., note sous Cass. (3e ch.), 19 avril 1999, in *Journal de droit fiscal*, 1999, p. 150. ←
6. Saydé A. et Bouveret N., « L'instant imposable. Essai sur la chronologie fiscale », in *Comptabilité et fiscalité pratique*, 2005, pp. 61-100, p. 73. ←
7. Van Crombrugge S., « Quand des bénéficiaires occasionnels sont-ils imposables ? », in *Fiscologue*, n° 696 du 26 février 1999, p. 8. ←
8. Concl. du ministère public résumées en note sous Cass. (3e ch.), 19 avril 1999, *Pas.*, 1999, p. 533. Voir aussi Av. gén. Van Ingelgem A., concl. préc. Cass. 6 mai 2017, *A.C.*, 2017, pp. 1135-1136, nos 3-4, qui renvoie aux conclusions avant l'arrêt du 19 avril 1999. ←
9. L'article 204 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 est conçu ainsi :
*« Les revenus de la période imposable [...] sont :
1° les revenus des biens immobiliers bâtis ou non bâtis, qui sont afférents
à cette période ;
2° les revenus des capitaux et biens mobiliers, qui sont soumis au précompte
mobilier conformément aux articles 261, 2°, 263, alinéa 1er, et 267, du Code
des impôts sur les revenus 1992 et qui sont payés ou attribués au
contribuable pendant cette période ;
3° les revenus professionnels, consistant en :
a) bénéfices ou profits, autres que les indemnités en réparation totale ou
partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits, constatés ou

présumés de cette période ;

b) rémunérations et indemnités en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de bénéfices ou de profits, payées ou attribuées au contribuable pendant cette période ;

c) pensions, rentes et allocations payées ou attribuées au contribuable pendant cette période ;

4° les revenus divers, consistant en :

a) bénéfices ou profits constatés ou présumés de cette période qui sont visés à l'article 90, alinéa 1er, 1°, du même Code ;

b) sommes visées à l'article 90, alinéa 1er, 1°bis et 2° à 7°, du même Code, payées ou attribuées au contribuable pendant cette période ;

b/1) revenus enregistrés pour cette période conformément à l'article 35 de la loi du 24 décembre 2020 relative au travail associatif, visés à l'article 90, alinéa 1er, 1°ter du même Code ;

c) plus-values constatées ou présumées de cette période qui sont visées à l'article 90, alinéa 1er, 8°, du même Code ;

d) plus-values visées à l'article 90, alinéa 1er, 9°, du même Code ;

e) plus-values constatées ou présumées de cette période qui sont visées à l'article 90, alinéa 1er, 10°, du même Code ;

f) les indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 11°, du même Code ;

g) les indemnités visées à l'article 90, alinéa 1er, 12°, du même Code ;

5° les dépenses, cotisations, pensions, rentes et allocations visées aux articles 222 et 223, 1° et 2°, du même Code, qui ont été payées ou attribuées par le contribuable pendant cette période ». *

Quant à l'article 205 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, il énonce ce qui suit :

« Pour l'application :

1° de l'article 204, 3°, a, les bénéfices ou profits qui ressortent d'une comptabilité sont censés avoir été recueillis à la date de clôture de l'exercice comptable auquel ils se rapportent ;

2° de l'article 204, 3°, b, le montant visé à l'article 31, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 est censé avoir été payé ou attribué à la date à laquelle les actions ou parts ont fait l'objet d'une mutation » ←

10. Travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 100 ; justification à l'amendement présenté par W. De Clercq, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/31, p. 5 ; rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, pp. 176-177. ←

11. Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *M.B.*, 24-25 novembre 1919. ←
12. Travaux préparatoires de la loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, rapport de la section centrale de la Chambre des représentants, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, p. 10. ←
13. Pour un aperçu du régime de ces impôts directs, voir *Pand. B.*, v° Contribution foncière, t. 26, Bruxelles, Larcier, 1888 ; *Pand. B.*, v° Contribution personnelle, t. 26, Bruxelles, Larcier, 1888 ; *Pand. B.*, v° Patente (en général), t. 74, Bruxelles, Larcier, 1903. ←
14. Voir Code des impôts sur les revenus 1992, art. 341, 342, 351 et 352. La procédure de taxation d'office permet à l'administration fiscale d'établir l'impôt sur la base des revenus « qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose » lorsque le contribuable n'a pas remis de déclaration dans le délai qui lui était imparti ou que l'on se trouve dans l'une des situations où le législateur fiscal a considéré que la déclaration du contribuable n'est pas suffisamment fiable. La preuve par signes ou indices d'aisance permet à l'administration fiscale de déterminer le revenu net global du contribuable « d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés », et ce « sauf preuve contraire ». Quant à la preuve par comparaison, elle érige, à défaut de comptabilité probante, l'exercice d'une activité génératrice de bénéfices ou de profits pendant la période imposable en un fait permettant de présumer que des bénéfices ou des profits sont effectivement nés pendant cette période, en déterminant ces bénéfices ou profits par référence aux « bénéfices ou profits normaux » d'au moins trois contribuables « similaires ». ←
15. Voir le chapitre II du titre VI du Code des impôts sur les revenus 1992 intitulé « imputation des précomptes » : la section 2 de ce chapitre, consacrée au précompte immobilier, ne comporte actuellement aucune disposition. ←
16. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 255 applicable en Région de Bruxelles-Capitale, al. 1er, et art. 255 applicable en Région wallonne, § 1er, al. 1er ; Code flamand de la fiscalité, art. 2.1.3.0.1. ←
17. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 7, § 1er, 1° et 2°. Le revenu de l'habitation propre du contribuable est cependant exonéré d'impôt des personnes physiques en vertu de l'article 12, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992. ←
18. Voir les dispositions citées aux deux notes précédentes lues en combinaison, en ce qui concerne le précompte immobilier, avec les dispositions suivantes : Code des impôts sur les revenus 1992, art. 254 et 360, et arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, art. 199, a (Région de Bruxelles-Capitale) ; Code flamand de la fiscalité, art. 3.3.2.0.1, al. 1er, 1°, et al. 2, 1° ; décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, *M.B.*, 1er juillet 1999, art. 19, al. 2, 2e tiret (intitulé du décret tel que modifié par l'article 17 du décret de la Région wallonne du 17 janvier 2008 portant création d'un éco-bonus sur les émissions de CO2 par les véhicules automobiles des personnes physiques, *M.B.*, 19 février 2008). ←
19. Voir les dispositions relatives au précompte immobilier visées à la note précédente. ←
20. Voir Code des impôts sur les revenus 1992, art. 9, al. 2. ←
21. Voir not. loi du 22 janvier 1849 qui modifie les lois sur les patentes, *M.B.*, 24 janvier 1849, art. 3. ←
22. Sur ce principe, voir Code des impôts sur les revenus 1992, art. 24, al. 3. Cette disposition a été insérée par la loi du 17 mars 2019 adoptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019. Elle consacre la jurisprudence de la Cour de cassation : voir Cass., 20 février 1997 (1re ch.), *Pas.*, 1997, I, p. 259 ; Cass. (1re ch.), 22 juin 2000, *Pas.*, 2000, p. 1157 ; Cass., 2 octobre 2003 (1re ch.), *Pas.*, 2003, p. 1532 ; Cass. (1re ch.), 10 juin 2010, *Pas.*, 2010, p. 1823. ←
23. Ce revenu imposable est visé à l'article 28, al. 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. ←
24. Voir Cass. (1re ch.), 13 juin 2008, *Pas.*, 2008, p. 1511 ; Cass. (1re ch.), 19 juin 2008, *Pas.*, 2008, p. 1567. Comp. cependant Cass. (1re ch.), 2 décembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1612, qui s'écarte, à notre avis à tort, du fait générateur comptable lorsque le droit comptable impose de comptabiliser un escompte. ←
25. Code de droit économique, art. III.93, § 1er, et arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des normes comptables, *M.B.*, 28 octobre 1975, art. 1er, al. 1er et 2. ←

26. Cet avis est accessible, comme tous les avis de la Commission des normes comptables, sur le site internet de cet organisme www.cnc-cbn.be. ←
27. Code de droit économique, art. III.93, § 1er, al. 1er, 2°. ←
28. Avis de la Commission des normes comptables cité au texte, nos 4-5. ←
29. Sur les principes de comptabilité d'engagement et de coût historique, voir la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L.182, 29 juin 2013, art. 6, § 1er, points d et i, et l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés et des associations, art. 3:11, al. 2, et 3:13 et suiv. ←
30. Sur le principe de prudence, voir la directive citée à la note précédente, art. 6, § 1er, point c, et l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés et des associations, art. 3:11, al. 1er. ←
31. Cass. (1re ch.), 10 mars 2016, *Pas.*, 2016, p. 614. ←
32. Cass. (2e ch.), 29 janvier 1917, *Pas.*, 1917, I, p. 98, concl. Proc. gén. G. Terlinden et obs. conseiller-rapporteur J. De Haene. ←
33. Loi du 1er septembre 1913 établissant, en remplacement du droit de patente proportionnel et de la redevance proportionnelle sur les mines, une taxe sur les revenus ou bénéfices réalisés dans les sociétés par actions et modifiant la législation en matière de droit de patente pour certaines professions financières et industrielles, *M.B.*, 8-9 septembre 1913. ←
34. Voir l'art. 1er de la loi. ←
35. Bruxelles, 27 juillet 1916, *Pas.*, 1917, II, p. 4. ←
36. Loi du 28 mars 1923 modifiant la législation en matière d'impôts sur les revenus, *M.B.*, 29 mars 1923. ←
37. Cass. (2e ch.), 20 septembre 1926, deux espèces, *Pas.*, 1927, I, p. 53 ; Cass. (2e ch.), 4 octobre 1926, *Pas.*, 1927, I, p. 61 ; Cass. (2e ch.), 13 juin 1927, *Pas.*, 1927, I, p. 254 ; Cass. (2e ch.), 10 janvier 1933, *Pas.*, 1933, I, p. 67 ; Cass. (2e ch.), 7 février 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 698 ; Cass. (2e ch.), 3 octobre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 156. ←
38. Loi du 13 juillet 1959 modifiant les lois relatives aux impôts sur les revenus, coordonnées le 15 janvier 1948, en vue de combattre l'évasion fiscale, *M.B.*, 27 juillet 1959, art. 14, 1°, b. ←
39. Cass. (1re ch.), 28 février 1974, *Pas.*, 1974, I, p. 676. ←
40. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 267, al. 1er. ←
41. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 273, 1°. ←
42. *Supra*, §§1 et 2. ←
43. Cass. (2e ch.), 4 octobre 1926, *Pas.*, 1927, I, p. 61 ; Cass. (2e ch.), 7 février 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 698 ; Cass. (2e ch.), 3 octobre 1967, *Pas.*, 1968, I, p. 156. ←
44. Cette expression a fait son chemin jusque dans la jurisprudence du Tribunal fédéral suisse : voir Tribunal fédéral suisse, 2C 437/2018 du 25 mars 2020, www.bger.ch, considérant 4.2. Voir aussi Obrist T., *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, Bâle, Helbing & Lichtenhahn, 2012. ←
45. Ce revenu imposable est visé à l'article 28, al. 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. ←
46. Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992, nos 28/20-21 et 28/36. ←
47. Travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 64 ; rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, pp. 72-73 et pp. 93-94. ←
48. Cette disposition, qui figure à la fois à l'article 24, alinéa 6, et à l'article 27, alinéa 4, du Code des impôts sur les revenus 1992, est libellée comme suit : « sont *considérées comme réalisées*, les plus-values *constatées* à l'occasion de la conversion de valeurs mobilières en parts de fonds communs de placement » (nous mettons en italiques). Elle provient de l'article 10, 4°, de la loi du 27 mars 1957 relative aux fonds communs de placement et modifiant le Code des droits de timbre et le Code des taxes assimilées au timbre, *M.B.*, 13 avril 1957. ←

49. Nous avons reproduit le texte de ces dispositions *supra*, à la note 9. ←
50. Tout au plus pourrait-on sauver, en l'insérant au début de l'article 364 du Code des impôts sur les revenus 1992, la disposition de l'article 205, 1°, de l'arrêté royal d'exécution de ce Code aux termes de laquelle « les bénéficiaires ou profits qui ressortent d'une comptabilité sont censés avoir été recueillis à la date de clôture de l'exercice comptable auquel ils se rapportent ». ←
51. Voir not. Cass. (3e ch.), 1er février 1999, *Pas.*, 1999, p. 117, que nous avons résumé *supra*, §1 : la Cour déduit du rapprochement des diverses dispositions pertinentes dans cette affaire relative à un revenu divers que « sont seuls imposables les revenus divers [visés aujourd'hui à l'article 90, alinéa 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992] que le contribuable a réalisés ou recueillis ou est présumé avoir réalisés ou recueillis durant la période imposable ». ←
52. Voir Cass. (1re ch.), 21 septembre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 107 ; Cass. (1re ch.), 23 novembre 1989, *Pas.*, 1990, I, p. 367 ; Proc. gén. Dumon F., concl. préc. Cass. (1re ch.), 20 mars 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 805. Le principe vaut non seulement pour les règles de droit civil mais aussi pour les autres règles juridiques qui régissent les opérations auxquelles le droit fiscal s'applique : voir not. Dumon F., « Les impôts directs, l'Etat de droit et la Constitution », in *Journal de droit fiscal*, 1984, pp. 5-35, pp. 14-28 ; Glineur P., « La détermination de ce "droit commun" qui domine le droit fiscal », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 205-225, pp. 219-220, n° 14 ; Van Crombrugge S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Roeselare, Roularta Media Group, 2018, pp. 65-67, nos 37-40 ; Van Ommeslaghe P., « Droit commun et droit fiscal », in *Journal de droit fiscal*, 1989, pp. 5-32, pp. 5-6, n° 1, et pp. 31-32, n° 20. ←
53. Voir travaux préparatoires de la loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, rapport de la section centrale de la Chambre des représentants, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, p. 27 ; Cass. (1re ch.), 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191 ; Cass. (2e ch.), 20 mars 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 774 ; Cass. (3e ch.), 3 octobre 1977, *Pas.*, 1978, I, p. 131. ←
54. Cass. (2e ch.), 26 juin 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 1191. ←
55. Voir Geubel S., note sous Bruxelles, 13 mars 1990, in *Revue générale de fiscalité*, 1990, pp. 251-256, p. 256, n° 6 ; Smet P., *Handboek Roerende Voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, pp. 49-50, n° 68. ←
56. Nous mettons en italiques. ←
57. Ancien Code civil, art. 583 et 584. ←
58. Voir not. Aubry C. et Rau C., *Cours de droit civil français d'après la méthode de Zacharie*, t. 2, 4e éd., Paris, Cosse, Marchal & Cie, 1869, p. 185, § 192, note 21 ; Baudry-Lacantinerie G. et Chauveau M., *Traité théorique et pratique de droit civil*, VI : *Des biens*, 3e éd., Paris, Librairie de la société du Recueil J.-B. Sirey et du Journal du Palais, 1905, pp. 323-324, n° 489 ; Beudant C., *Cours de droit civil français*, t. 4 : *Les biens* (collab. Voirin P.), 2e éd. par Beudant R. et Lerebours-Pigeonnière P., Paris, Rousseau & Cie, 1938, p. 337, n° 319 ; Demolombe C., *Cours de Code Napoléon*, IX et X : *Traité de la distinction des biens, de la propriété ; de l'usufruit, de l'usage et de l'habitation*, 4e éd., Paris, Auguste Durand et L. Hachette et Cie, 1870, t. 1, p. 492, n° 580, et t. 2, p. 227, n° 272 ; De Page H., (collab. Dekkers R.), *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. 6 : *Les biens (deuxième partie). Les sûretés (première partie)*, Bruxelles, Bruylant, 1942, p. 214, n° 271 ; Derine R., Van Neste F. et Vandenberghe H. (collab. Hamelink P. et Kokelenberg J.), *Zakenrecht*, deel II, Gand, Story-Scientia, 1984, pp. 414-415, n° 864, litt. B ; Galopin G., *Les biens, la propriété et les servitudes*, Liège, Imprimerie H. Vaillant-Carmanne, 1912, p. 91, n° 139 ; *Pand. B.*, v° Fruits, t. 46, Bruxelles, Larcier, 1894, col. 981, n° 56 ; Planiol M. (collab. Ripert G.), *Traité élémentaire de droit civil*, t. 1 : *Principes généraux - La famille - Les incapables - Les personnes - Les biens*, 11e éd., Paris, Librairie générale de droit & de jurisprudence, 1928, p. 932, n° 2781. ←
59. Pothier R.-J., *Traité de la communauté*, par Bugnet J. J., *Œuvres de Pothier annotées et mises en corrélation avec le Code civil et la législation actuelle*, t. 7 : *Traité de la puissance du mari, De la communauté, Des donations entre mari et femme*, Paris, Videcocq père et fils, et Cosse et N. Delamotte, 1845, p. 139, n° 205 ; id., *Traité du douaire*, par Bugnet J. J., *Œuvres de Pothier annotées et mises en corrélation avec le Code civil et la législation actuelle*, t. 6 : *Traité du Contrat du mariage, Douaire, Droit d'habitation, Garde-noble et bourgeoise, Préciput légal des nobles*, Paris, Cosse et N. Delamotte, et Videcocq père et fils, 1846, p. 397, n° 198 ; id., *Traité des fiefs*, par Bugnet J. J., *Œuvres de Pothier annotées et mises en corrélation avec le Code civil et la législation actuelle*, t. 9 : *Traité des Personnes et des Choses, du Domaine de propriété, de la Possession, de la Prescription, de l'Hypothèque, des Fiefs, des Cens, des Champarts*, Paris, Videcocq père et fils, et Cosse et N. Delamotte, 1846, pp. 543-544, n° 196. ←

60. Travaux préparatoires de la loi du 4 février 2020 portant le livre 3 « Les biens » du Code civil, proposition de loi du 16 juillet 2019 portant insertion du livre 3 « Les biens » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Chambre, S.E. 2019, n° 173/1, p. 278. ←
61. Dumoulin C., *Commentarii in consuetudines parisienses*, Paris, Gabriel Buon, 1576, tit. 1, gl. 1, nos 51-52. Henrion de Pansey a établi un résumé en français de la première partie de cet ouvrage rédigé en latin : Henrion de Pansey P.-P.-N., *Traité des fiefs de Dumoulin, analysé et conféré avec les traités des autres feudistes*, Paris, Valade, 1773, spéc., pour ce qui nous intéresse ici, pp. 309-313, et la note 7. ←
62. Dumoulin C., *ibid.*, tit. 1, gl. 1, n° 52. ←
63. Voir not. Coquille G., *Annotations, Les Coustumes du pays et comté de Nivernois, enclaves et exemptions d'iceluy*, in *Les oeuvres de maistre Guy Coquille sieur de Romenay*, t. 2, Bordeaux, Claude Labotierre, 1703, p. 77 ; Denisart J.-B., *Collections de décisions nouvelles et de notions relatives à la jurisprudence*, t. 9, nouvelle éd., Bayard J.-B.-F. (dir.), Paris, Veuve Desaint, 1790, v° Fruits en matière civile, p. 113, nos 2, 4 et 5 ; De Renusson P., *Traité du Douaire*, nouvelle éd. par Sérieux J. A., *Œuvres de M. de Renusson*, Paris, Libraires associés, 1780, p. 112, n° 6, et p. 119, n° 41 ; Pothier R.-J., *Traité du contrat de bail à rente*, par Bugnet J. J., *Œuvres de Pothier annotées et mises en corrélation avec le Code civil et la législation actuelle*, t. 4 : *Traité du Contrat de louage, du Contrat de bail à rente, du Contrat de société, des Cheptels, des Contrats de louages maritimes, du Contrat de change*, Paris, Videcocq père et fils, et Cosse et N. Delamotte, 1847, pp. 178-179, n° 20 ; *id.*, *communauté*, *op. cit.*, pp. 147-149, nos 219-223 ; *id.*, *douaire*, *op. cit.*, p. 400, nos 204-205 ; *id.*, *fiefs*, *op. cit.*, p. 547, nos 206-208. ←
64. Voir ainsi Pothier R.-J., *douaire*, *op. cit.*, p. 399, n° 203 : « les fruits civils sont les revenus d'une chose, qui n'ont aucun être physique, et ne consistent qu'en droits ou créances, lesquels subsistent par l'entendement : *fructus civiles sunt qui in jure consistunt* » (en italiques dans le texte). ←
65. Voir not. Aubry C. et Rau C., *op. cit.*, t. 2, p. 186, § 192, note 22 (« les fruits civils sont les sommes ou prestations dues par un tiers, en vertu d'une obligation ayant pour cause la jouissance de la chose ») ; Baudry-Lacantinerie G. et Chauveau M., *op. cit.*, p. 210, n° 290 *in fine* (« « Les fruits civils consistent dans une somme d'argent, que la chose ne produit pas directement, mais qu'elle procure périodiquement en vertu d'un contrat dont elle a été l'objet, comme les fermages des terres, les loyers des maisons, les intérêts des capitaux »). ←
66. Voir not. Dumoulin C., *op. cit.*, tit. 1, gl. 1, nos 52-53. ←
67. En ce sens Biquet-Mathieu C., « La cession de créance de droit commun : validité et opposabilité en droit belge », in Jourdain P. et Wéry P. (dir.), *La transmission des obligations en droit français et en droit belge. Approches de droit comparé*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 59-140, pp. 67-68, n° 10 ; De Page H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. 2 : *Les incapables. Les obligations (première partie)*, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 1964, p. 430, n° 549 ; Fredericq L., *Traité de droit commercial belge*, t. VII : *Faillites et Banqueroutes. Sursis de paiement. Concordats judiciaires*, Gand, Editions Fechey, 1949, pp. 541-542 ; Hanotiau M., « Des droits de l'usufruitier sur les dividendes d'actions de sociétés », in *Revue pratique du notariat*, 1961, pp. 264-277, p. 274 ; Heenen J., « La cession des créances futures », note sous Cass., 9 avril 1959, in *Revue critique de jurisprudence belge*, 1960, pp. 35-44, pp. 39-40, n° 7 *in fine* ; Merchiers Y., *Le bail en général*, 3e éd., Bruxelles, Larcier, 2015, p. 303, n° 491, et p. 343, n° 578. *Contra* Dabin J., « Le mode d'acquisition par l'usufruitier des dividendes de sociétés », note sous Cass., 9 mars 1961, in *Revue critique de jurisprudence belge*, 1961, pp. 297-313, p. 308, note 26. ←
68. Appartenaient ainsi à la variété des fruits civils non successifs les profits seigneuriaux, les fruits de la justice et le cens : voir not. Pothier R.-J., *communauté*, *op. cit.*, pp. 149-152, nos 224 et 226-231 ; *id.*, *fiefs*, *op. cit.*, pp. 547-549, nos 210-211 et 213-214. ←
69. A savoir les arrérages des rentes créées par le Roi, l'arrérage-fruit naissant seulement après que le Roi, selon son bon vouloir, en avait ordonné le paiement : Basnage H., *La Coutume réformée du païs et duché de Normandie commentée*, t. 2, 2e éd., Rouen, 1694, p. 345, qui se réfère à un arrêt en ce sens de la grand'chambre du Parlement de Normandie du 17 mars 1668 ; Brodeau J., *Commentaire sur la Coustume de la prevosté et vicomté de Paris*, t. 2, Paris, Denis Bechet et Louis Billaine, 1658, pp. 49-51, n° 5, qui renvoie à des décisions du début du 17e siècle ; Delalande J., *Coutume d'Orléans commentée*, t. 1, 2e éd. revue, corrigée et mise en ordre par Perreaux P. A., Orléans et Paris, Nicolas Gosselin, 1712, t. 1, p. 448, n° 9 ; Duplessis C. *Traitez sur la Coutume de Paris*, Paris, Nicolas Gosselin, 1689, p. 175 ; Le Brun D., *Traité des successions*, Paris, Jean Guignard, 1692, p. 348, n° 14. Un arrêt du 31 juillet 1741 de la grand'chambre du Parlement de Paris paraît cependant avoir mis fin à cette particularité, en décidant que l'arrérage-fruit des rentes créées par le Roi naissait, à l'instar de l'arrérage-fruit des autres rentes, jour par jour : voir Denisart J.-B., *op. cit.*, t. 9, v° Fruits en matière civile, p. 113, n° 5. ←

70. Cass. (ch. réun.), 16 janvier 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 520. ←
71. Cass. fr., com., 28 novembre 2006, *Bulletin*, 2006, IV, n° 235, p. 258 ; Cass. fr., com., 10 février 2009, *Bulletin*, 2009, IV, n° 19, p. 22. ←
72. Voir, outre les arrêts cités à la note précédente, Cass. fr., com., 23 octobre 1990, *Bulletin*, 1990, IV, n° 247, p. 171. ←
73. Resteau C., *Traité des sociétés anonymes*, t. III, 3e éd. revue et mise à jour par Benoit-Moury A. et Grégoire A., Editions Swinnen H., Bruxelles, 1985, p. 283, n° 1566 ; Van Ryn J., *Principes de droit commercial*, t. 1, Bruxelles, Bruylant, 1954, p. 473, n° 781 ; Van Ryn J. et Van Ommeslaghe P., « Examen de jurisprudence (1966 à 1971). Les sociétés commerciales », in *Revue critique de jurisprudence belge*, 1973, pp. 315-419, p. 418, n° 54. Voir aussi, en France, Audit P.-E., *La « naissance » des créances. Approche critique du conceptualisme juridique*, Paris, Dalloz, 2015, pp. 433-454, nos 556-580 ; Navarro J.-L., « Dividendes », in *Encyclopédie Dalloz, Répertoire des sociétés*, Paris, Dalloz, juillet 2021 (actualisation novembre 2021), nos 60-61. ←
74. Code des sociétés et des associations, art. 5:143 et 6:116. ←
75. Voir not. les réf. citées aux notes 68 et 69. ←
76. Aubert E., *Des fruits civils*, Paris, Librairie générale de droit & de jurisprudence, 1907, p. 26 ; Aubry C. et Rau C., *op. cit.*, t. 2, p. 186, § 192 ; Baudry-Lacantinerie G. et Chauveau M., *op. cit.*, p. 335, n° 511, et p. 337, n° 512 ; Laurent F., *Principes de droit civil*, t. 6, 3e éd., Bruxelles et Paris, Bruylant-Christophe & Cie et A. Marescq aîné, 1878, p. 496, n° 394. ←
77. *Supra*, §14. ←
78. D. 7.1.12.5 et 22.1.25.1 ; IJ. 2.1.36. ←
79. D. 7.4.13 et D. 7.1.12.5. ←
80. *Supra*, §7. ←
81. *Supra*, §17. ←
82. Loi du 1er septembre 1913 établissant, en remplacement du droit de patente proportionnel et de la redevance proportionnelle sur les mines, une taxe sur les revenus ou bénéfices réalisés dans les sociétés par actions et modifiant la législation en matière de droit de patente pour certaines professions financières et industrielles, *M.B.*, 8-9 septembre 1913, art. 1er *in limine*. ←
83. Colmet de Santerre E., *Manuel élémentaire de droit civil*, t. 1, 3e éd., Paris, E. Plon, Nourrit & Cie, 1895, p. 180, l'aperçut fort bien : « Les fruits civils [...] appartiennent à l'usufruitier en proportion du temps qu'a duré l'usufruit. Ce que le Code exprime en disant qu'ils sont réputés s'acquérir jour par jour. ». ←
84. Voir De Haene J., conseiller-rapporteur en la cause, observations sous Cass., 29 janvier 1917, *Pas.*, 1917, I, pp. 98-106, p. 103, qui considère que la cour d'appel a commis « une erreur » en ne regardant « que la couleur juridique des faits au lieu de leur réalité économique, qui seule intéresse le droit fiscal ». Le haut magistrat semble donner une portée générale à cette considération, mais la jurisprudence ultérieure de la Cour de cassation se fixera en ce sens que les règles du droit civil s'appliquent en matière fiscale si la loi fiscale n'y déroge pas, expressément ou tacitement : voir les réf. citées à la note 52. ←
85. *Supra*, §14. ←
86. Cass. (2e ch.), 26 juin 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 1191. ←
87. Domat J., *Les lois civiles dans leur ordre naturel*, 2e éd., Paris, Pierre Aubouïn, Pierre Emery & Charles Clouzier, 1697, t. 1, p. 144, n° XII : « Les fruits sont toujours à celui qui est le maître quand ils se recueillent ». ←
88. En ce sens Kirkpatrick J. et Garabedian D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 230, n° 2.156, note 1 ; De Broe L., *International Tax Planning & Prevention of Abuse under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC-Law. A Study of Conduit & Base Companies*, thèse de doctorat, KU Leuven, 2007, pp. 116-121, nos 130-136 ; Smet P., *op. cit.*, pp. 37-46, nos 36-58. Voir également la position exprimée par le ministre des Finances lors des travaux préparatoires de la loi du 6 août 1993 relative aux opérations sur certaines valeurs mobilières, rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 646/2, pp. 21-22 (« La personne à qui les revenus reviennent est le bénéficiaire final. Les intermédiaires agissant en nom propre mais pour compte de tiers, tels que des commissionnaires, des 'trustees', ou des personnes agissant dans le cadre d'une relation fiduciaire, n'entrent pas en considération »). Comp. Haelterman A., *Fiscale transparantie. Theorie en praktijk in België*, pp. 224-232, nos 239-248. *Contra* Deblauwe

- R., « Trust en gelijkaardige rechtsfiguren: hun mogelijkheden, gevaren en fiscale gevolgen », in *Is er nog leven na de Luxemburgse holding?*, Kalmthout, Biblo, 1995, pp. 22-61, pp. 48-49, n° 70. ←
89. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 360, al. 2, et arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, art. 200 à 203. ←
90. Voir not., sur cette double acception, Dassel M. et Minne P., *Droit fiscal*, 5e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 43-44 ; Schreuder E., *Les impôts sur les revenus - complément*, Bruxelles, Bruylant, 1960, p. 79, n° 152 ; Van Houtte J. (collab. Claeys Bouuaert I.), *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, 3e éd., Gand, Story, 1979, pp. 122-127, nos 125-129 ; Thilmans J., note d'observations sur C.A., 26 avril 2006, in Stévenart Meeûs F. et Traversa E. (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 147-148, ce dernier auteur employant à propos du principe de l'article 360 du Code des impôts sur les revenus 1992 l'expression, que l'on rencontre également, d'« annuité de l'impôt ». ←
91. Av. gén. Van Ingelgem A., concl. préc. Cass. (1re ch.), 16 juin 2017, A.C., 2017, p. 1396. ←
92. Creus J., « Voorwaardelijke verbintenissen en retroactiviteit in een fiscaal daglicht », in *Fiscaal praktijkboek 2001-2002 - Directe belastingen*, Malines, Kluwer, 2002, pp. 299-325, pp. 308-309 et p. 311 ; Dalem J., « La rétroactivité des obligations conditionnelles et de la dissolution des contrats, en droit civil et en matière d'impôts sur les revenus », in *Bulletin des contributions*, 1970, pp. 1981-2062, pp. 2058-2062, nos 332-356 ; Ghyselen M., *Fiscale gevolgen van nietige rechtshandelingen*, Kalmthout, Biblo, 1996, p. 273, n° 402, p. 275, n° 405, et pp. 279-280, n° 412 ; Huysman S., *Fiscale Winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, p. 342, n° 404, p. 348, n° 412, et p. 368, n° 438 ; id., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », in *Tijdschrift voor fiscaal recht*, 1996, pp. 316-332, pp. 327-328, nos 25-26, et pp. 331-332, n° 36 ; Kirkpatrick J., « Examen de jurisprudence (1983 à 1990). Les impôts sur les revenus et les sociétés », in *Revue critique de jurisprudence belge*, 1994, pp. 241-360, pp. 277-278, n° 48 ; Poppe G., « Onderhoudsgelden: enkele actuele tendenzen », in *Fiscaal Praktijkboek 2001-2002*, Diegem, Kluwer, 2001, pp. 91-142, p. 130 ; Van Crombrugge S., « Comment traiter les rentes alimentaires remboursées », in *Fiscologue*, n° 586 du 18 octobre 1996, pp. 1-2. ←
93. Cass. (1re ch.), 16 juin 2017, *Pas.*, 2017, p. 1356. ←
94. Code des impôts sur les revenus 1992, art. 7, § 1er, 2°. ←
95. *Supra*, §8. ←
96. *Supra*, §5. ←
97. Comp. réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 28 novembre 2016, *Bull. Q&R*, Chambre, 2017-2018, n° 156, pp. 318-319 (pas de dérogation au principe d'annualité de l'impôt dans le cas du loyer payé avec retard) ; commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992, n° 13/5, 5° (dérogation au principe d'annualité de l'impôt, le revenu réel se rattachant à la période imposable de la naissance du revenu présumé auquel il correspond, dans le cas de l'avantage locatif consistant dans la prise en charge par le locataire du précompte immobilier) ; *ibid.*, n°13/5, 6° (choix laissé au contribuable entre les deux solutions précédentes dans le cas du loyer payé d'avance). ←
98. Aerts C., « De fiscale behandeling van onderhoudsbijdragen voor kinderen en onderhoudsgelden tussen (ex-)echtgenoten », in Senaev P. et Du Mongh J. (dir.), *Onderhoudsgelden voor kinderen en tussen ex-echtgenoten*, Anvers, Intersentia, 2010, pp. 219-281, pp. 246-247, n° 464 ; Beernaert J.-E., « Délais de grâce et compensation en matière alimentaire : conséquences civiles et fiscales », in Massager N. (dir.), *Droit familial et droit civil. A la croisée des chemins*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 25-44, p. 40 ; Denys L. A., « Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke ficties », in *Liber amicorum Albert Tiberghien*, Anvers et Bruxelles, Kluwer et Ced. Samsom, 1984, pp. 131-165, p. 139, n° 51 ; Sandra J. et Messiaen R., « Fiscale aspecten van retroactiviteit in overeenkomsten en vennootschapsakten », in Tilleman B. et Verbeke A. (dir.), *Actualia vermogensrecht*, Bruges, La Chartre, 2005, pp. 415-439, pp. 421-423, nos 20-30. ←
99. Déductibilité d'un frais professionnel fait ou supporté en vue d'acquérir ou de conserver des revenus escomptés lors d'une période imposable future : Cass. (2e ch.), 22 décembre 1964, *Pas.*, 1965, I, p. 413 ; Cass. (1re ch.), 28 septembre 1984, *Pas.*, 1985, I, p. 137 ; Cass. (1re ch.), 3 novembre 2000, *Pas.*, p. 1668, concl. Proc. gén. D. Thijs. Présomptions fondées sur des éléments d'autres périodes imposables : Cass. (2e ch.), 30 mars 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 814 (éléments de fait) ; Cass. (1re ch.), 16 juin 2017, *Pas.*, 2017, p. 1362, concl. Av. gén. A. Van Ingelgem dans A.C. (présomption légale constituée par l'autorité de chose jugée attachée au point litigieux tranché par le juge relatif à un élément du revenu net global d'une période imposable antérieure). Prise en compte d'opérations effectuées lors d'autres périodes imposables pour déterminer la nature de l'activité exercée par le contribuable : Cass. (2e ch.), 1er février 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 703. ←

100. Travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, 1976-1977, Sénat, n° 925/2, pp. 13-14. ←
101. Voir Demante G., *Principes de l'enregistrement, en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, t. 1, 4e éd., Paris, Librairie Cotillon et Delamotte Fils et Cie, 1888, p. 67, n° 44 ; Galopin G., *Discours sur les droits de succession. Ouverture solennelle des cours, 17 octobre 1893. Université de Liège*, Liège, Imprimerie H. Vaillant-Carmanne, 1893, pp. 23-24 ; *Pand. B.*, v° Restitution (dispositions fiscales), t. 90, Bruxelles, Larcier, 1907 ; Schicks A., *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession, de timbre, de transcription, d'hypothèque et de greffe*, t. 5, Bruxelles, Bruylant, 1912, v° Restitution, pp. 84-85. ←
102. Coart-Frésart P., *Traité pratique de la taxe mobilière*, Bruxelles, Bruylant, 1928, pp. 46-47, n° 51 ; Feye M., *Traité de droit fiscal des sociétés et associations*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1935, p. 158, n° 96. ←
103. Sur cette date limite, voir arrêté royal d'exécution du Code des sociétés et des associations, art. 3:11, alinéa 1er. Comp. Commission des normes comptables, avis n° 2018/8 du 9 mai 2018 « Événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice », www.cnc-cbn.be, n° 12. ←
104. Proposition de loi du 24 février 2021 portant le Livre 5 « Les obligations » du Code civil, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n°1806/1, p. 335, art. 5:147, al. 1er (« la réalisation de la condition produit ses effets de plein droit et pour l'avenir »). Ce texte n'avait pas encore été publié au Moniteur belge au moment d'achever le présent article. ←
105. Voir Jafferalli R., *La rétroactivité dans le contrat. Etude d'une notion fonctionnelle à la lumière du principe constitutionnel d'égalité*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 371-378, nos 182-185 ; Wéry P., *Droit des obligations*, vol. 2 : *Les sources des obligations extracontractuelles. Le régime général des obligations*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 368, n° 376. Voir aussi proposition de loi du 24 février 2021 portant le Livre 5 « Les obligations » du Code civil, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 1806/1, p. 181. ←
106. *Supra*, §9. ←
107. *Supra*, §7. ←
108. Voir Cass. (2e ch.), 16 janvier 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 560. ←
109. Voir, sur ce dernier point, Cass. (1re ch.), 10 mai 2007, *Pas.*, 2007, p. 891. ←
110. Cass. (1re ch.), 22 février 2019, *Pas.*, 2019, p. 337. ←
111. Voir ainsi les exemples d'écriture dans Antoine J. et Cornil J.-P., *Précis de comptabilisation. Pratique des opérations de l'entreprise*, 7e éd., Bruxelles, De Boeck et Larcier, 1995, p. 66 ; Khrouz F., *Comptabilité et gestion. Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, 6e éd., Bruxelles, Centre de comptabilité & contrôle de gestion Solvay, 2013, p. 206. ←
112. *Supra*, §24. ←
113. Sur le délai de dégrèvement d'office et son point de départ en cas de « surtaxes [...] qui apparaîtraient à la lumière de [...] faits nouveaux probants », voir Code des impôts sur les revenus 1992, art. 376, § 1er, 1°. L'administration fiscale a admis que la disparition du revenu est un fait nouveau probant : voir commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992, n° 97/64 *in fine* (réalisation de la condition résolutoire) ; réponse du ministre des Finances à une question parlementaire du 9 décembre 1985, *Bull. Q&R*, Sénat, 1985-1986, n° 3, p. 108 (restitution de loyers qui avaient été payés par le failli pendant la période suspecte). ←
114. *Supra*, §§5, 8 et 22. ←
115. Loi du 19 juillet 1979 modifiant le Code des impôts sur les revenus et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, en matière de fiscalité immobilière, *M.B.*, 22 août 1979, art. 1er. ←
116. Van Fraeyenhoven G., *La réforme des impôts sur les revenus. Commentaire de la loi du 20 novembre 1962*, Bruxelles, Ed. Jaric, 1963, p. 25, n° 13, note 14. ←
117. Bruxelles, 10 mars 1975, *Bulletin des contributions*, 1976, p. 1114. ←
118. Travaux préparatoires de la loi du 19 juillet 1979, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1979, n° 126/1, p. 8. Le ministre des Finances justifie quant à lui la règle par des considérations d'équité dans une déclaration reproduite dans le rapport de la commission des Finances du Sénat, *Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1979, n° 196/2, pp. 29-30. ←

119. Code des impôts sur les revenus de 1964, art. 7, § 1er, 2°, b : « le revenu net [...] s'entend du revenu cadastral augmenté de la partie du montant net du loyer et des charges locatives qui dépassent le revenu cadastral ». ↵