

Louvain School of Management

L'étendue de la notion d'avantage de toute nature, examinée au regard des diverses catégories de revenus professionnels

Auteur : Xue TIAN

Promoteur : Frédéric JANSSEN

Année académique 2025 - 2026

Master 120 en Sciences de gestion - fiscalité et expertise comptable

Remerciements

Je tiens à remercier Monsieur Janssen pour son accompagnement, sa disponibilité ainsi que ses précieux conseils tout au long de la réalisation de ce mémoire. Son encadrement et ses observations ont grandement contribué à l'élaboration de ce travail.

Je souhaite également remercier l'ensemble des professeurs rencontrés au cours de mon parcours académique. La diversité des enseignements reçus, qu'ils relèvent du droit, de la fiscalité, de l'expertise comptable, de l'économie, de la finance ou des sciences humaines, a largement contribué au développement de ma réflexion juridique et économique ainsi que de mon esprit critique.

Enfin, j'adresse mes remerciements à mes proches pour leur soutien et leurs encouragements durant la rédaction de ce travail.

Déclaration relative à l’usage de l’intelligence artificielle

Dans le cadre des recherches réalisées pour ce mémoire, des outils d’intelligence artificielle ont été utilisés comme assistance technique, notamment pour la traduction de certaines décisions rédigées en néerlandais, ainsi que pour des corrections orthographiques et des améliorations rédactionnelles.

Listes des annexes

Annexe 1 Tableau récapitulatif des arrêts de la Cour de cassation relatifs aux avantages de toute nature

Annexe 2 Exemples d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature

Table des matières

Introduction	1
 Partie I Fondements juridiques et construction jurisprudentielle de la notion d'avantage de toute nature	3
 1 Genèse et fondements de la notion d'avantage de toute nature	4
1.1 La notion de revenu professionnel	4
1.2 La conception rémunératoire de l'avantage	5
1.3 L'extension du lien professionnel	6
 2 L'émergence d'une conception économique de l'avantage de toute nature	7
2.1 L'enrichissement économiquement appréciable	7
2.2 L'enrichissement indirect et patrimonial	8
2.3 Réalité économique et simulation	8
 3 Les limites de l'extension de la notion d'avantage de toute nature	10
3.1 La nécessité d'un enrichissement réel	10
3.2 L'autonomie des conditions de déductibilité	11
3.3 Sécurité juridique et interprétation stricte	12
 Synthèse de la Partie I	13
 Partie II Application de la notion d'avantage de toute nature aux différentes catégories de revenus professionnels	14
 4 L'avantage de toute nature dans la catégorie des rémunérations des travailleurs salariés	15
4.1 Principes généraux	15

4.2	La logique des évaluations forfaitaires.....	15
4.3	L'encadrement jurisprudentiel de la notion	16
4.4	Enseignements relatifs à l'étendue de la notion	17
5	L'avantage de toute nature dans la catégorie des rémunérations des dirigeants d'entreprise	18
5.1	Principes généraux	18
5.2	Les mécanismes financiers constitutifs d'avantages imposables	18
5.2.1	<i>Le précompte professionnel non retenu</i>	<i>18</i>
5.2.2	<i>La prise en charge des cotisations sociales et assurances personnelles</i>	<i>19</i>
5.2.3	<i>Les prêts consentis à des conditions préférentielles</i>	<i>20</i>
5.2.4	<i>Le compte courant associé débiteur.....</i>	<i>20</i>
5.3	Les structures immobilières et patrimoniales.....	21
5.3.1	<i>La mise à disposition d'un logement</i>	<i>21</i>
5.3.2	<i>Les structures en usufruit</i>	<i>22</i>
5.3.3	<i>Les mécanismes de superficie</i>	<i>23</i>
5.3.4	<i>Les structures en emphytéose</i>	<i>23</i>
5.4	Enseignements relatifs à l'étendue de la notion	24
6	L'avantage de toute nature dans la catégorie des bénéfices	25
6.1	Principes généraux	25
6.2	Étendue des avantages de toute nature en matière de bénéfices	25
6.2.1	<i>Prélèvements de stock et usage privé de biens professionnels.....</i>	<i>25</i>
6.2.2	<i>Utilisation privée de la trésorerie professionnelle et mise à disposition de capitaux.....</i>	<i>27</i>
6.2.3	<i>Avantages obtenus dans le cadre des relations commerciales</i>	<i>28</i>

6.3	Enseignement relatifs à l'étendue de la notion	29
7	L'avantage de toute nature dans la catégorie des profits.....	31
7.1	Principes généraux	31
7.2	Étendue des avantages de toute nature en matière de profits.....	31
7.2.1	<i>Biens obtenus en échange de prestations indirectes</i>	32
7.2.2	<i>Congrès, invitations et avantages issus de relations professionnelles</i>	33
7.2.3	<i>Limites : l'exemple des avantages résultant du hasard</i>	34
7.3	Enseignements relatifs à l'étendue de la notion	35
8	L'avantage de toute nature dans la catégorie des bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure	36
8.1	Principes généraux	36
8.2	L'imposition des avantages obtenus postérieurement à la cessation de l'activité	36
8.3	Enseignements relatifs à l'étendu de la notion	37
9	L'avantage de toute nature dans la catégorie des pensions, rentes et allocations	38
9.1	Principes généraux	38
9.2	L'étendu des avantages de toute nature en matière de pensions, rentes et allocations.....	38
9.3	Enseignements relatifs à l'étendue de la notion	39
	Conclusion générale.....	40

Introduction

L'imposition des avantages de toute nature occupe une place essentielle dans le système belge de taxation des revenus professionnels. Conçue à l'origine afin d'éviter qu'une partie de la rémunération échappe à l'impôt en raison de sa forme non monétaire, cette notion s'applique aujourd'hui à des situations particulièrement diverses et revêt une importance pratique croissante.

Les revenus professionnels peuvent désormais prendre des formes particulièrement variées. Les avantages accordés dans un contexte professionnel ne se limitent plus à des rémunérations versées exclusivement en espèces et peuvent notamment résulter de mises à disposition de biens, de prises en charge de dépenses, d'avantages financiers ou encore de mécanismes patrimoniaux procurant un enrichissement direct ou indirect.

La notion d'avantage de toute nature est ainsi devenue un instrument essentiel dans l'imposition des enrichissements liés à l'activité professionnelle. Son champ d'application s'est progressivement étendu sous l'influence de l'évolution des pratiques économiques, de la sophistication croissante des mécanismes de rémunération ainsi que du développement de structures patrimoniales et sociétaires de plus en plus complexes.

Toutefois, malgré son importance pratique considérable, la notion d'avantage de toute nature ne fait l'objet d'aucune définition légale générale précise. Les dispositions du Code des impôts sur les revenus se limitent essentiellement à prévoir l'imposition des avantages obtenus « en raison ou à l'occasion » de l'activité professionnelle, sans déterminer de manière exhaustive les critères permettant d'identifier l'existence d'un avantage imposable.

Le contenu de cette notion a dès lors été largement façonné par la jurisprudence et la doctrine. Les juridictions ont progressivement été amenées à préciser les contours de l'avantage imposable afin d'adapter cette notion à des situations économiques et patrimoniales toujours plus variées.

Le présent mémoire analyse ainsi la majeure partie de la jurisprudence de la Cour de cassation relative aux avantages de toute nature, depuis les premiers arrêts significatifs rendus en 1965 jusqu'aux décisions les plus récentes de 2025. Cette analyse jurisprudentielle permet de mettre en évidence l'évolution progressive des critères de rattachement professionnel, de la notion d'enrichissement imposable ainsi que des limites apportées à l'extension de la notion d'avantage de toute nature.

Cette évolution soulève plusieurs difficultés importantes. L'identification d'un avantage imposable suppose notamment de déterminer ce qui constitue réellement un enrichissement, dans quelle mesure celui-ci doit être rattaché à l'activité professionnelle et si l'étendue de la notion demeure identique selon les différentes catégories de revenus professionnels.

La matière met également en évidence une tension entre la volonté d'assurer l'imposition effective des enrichissements professionnels et les exigences de sécurité juridique et de prévisibilité fiscale. L'absence de définition légale générale confère en effet à la jurisprudence un rôle central dans la détermination des contours de la notion d'avantage de toute nature.

Le présent mémoire a dès lors pour objet d'examiner l'étendue de la notion d'avantage de toute nature dans les différentes catégories de revenus professionnels. À cette fin, la première partie sera consacrée à l'étude des fondements juridiques, jurisprudentiels et des principes généraux applicables à cette notion ainsi qu'à son évolution. La seconde partie analysera son application concrète au sein des différentes catégories de revenus professionnels, en mettant en lumière les spécificités, les divergences et les limites du régime fiscal applicable.

Cette approche permettra de dégager une vision transversale de la notion d'avantage de toute nature et d'en apprécier la portée réelle dans le système fiscal belge.

Partie I Fondements juridiques et construction jurisprudentielle de la notion d'avantage de toute nature

La notion d'avantage de toute nature occupe aujourd'hui une place centrale dans le système belge d'imposition des revenus professionnels. Si le Code des impôts sur les revenus prévoit expressément l'imposition de tels avantages, il n'en définit toutefois ni les contours précis ni les critères permettant d'en déterminer l'existence.

La construction de cette notion a dès lors été largement confiée à la jurisprudence. Au fil de son évolution, la Cour de cassation a progressivement précisé les conditions d'existence de l'avantage imposable, les critères permettant son rattachement à l'activité professionnelle ainsi que les limites destinées à encadrer son extension.

L'évolution jurisprudentielle révèle une transformation progressive de la notion d'avantage de toute nature. Initialement conçue comme une modalité particulière de rémunération, celle-ci tend désormais à appréhender des enrichissements économiquement appréciables, parfois indirects, différés ou patrimoniaux. Cette évolution traduit une volonté croissante d'assurer l'imposition effective des enrichissements obtenus grâce à l'activité professionnelle, indépendamment de la forme juridique retenue.

L'évolution de la jurisprudence témoigne ainsi d'une attention croissante portée à la réalité économique des opérations et à l'identification du véritable bénéficiaire de l'enrichissement.

Cette extension ne s'est toutefois pas opérée sans limites. La jurisprudence continue d'exiger l'existence d'un enrichissement identifiable, d'un rattachement professionnel suffisant ainsi que le respect des principes de sécurité juridique et de cohérence du système fiscal.

La présente partie a dès lors pour objet d'examiner les fondements juridiques de la notion d'avantage de toute nature ainsi que sa construction jurisprudentielle. L'étude de cette évolution suppose d'examiner successivement les fondements de la notion d'avantage de toute nature, l'évolution vers une conception économique et patrimoniale de l'avantage ainsi que les principales limites dégagées par la jurisprudence afin d'en encadrer l'application.

1 Genèse et fondements de la notion d'avantage de toute nature

1.1 La notion de revenu professionnel

Le droit fiscal belge repose sur une conception particulièrement large du revenu professionnel. L'impôt vise à appréhender l'ensemble des manifestations de richesse révélatrices de la capacité contributive du contribuable, quelle que soit la forme sous laquelle celles-ci se manifestent.

Conformément à l'article 23 CIR 92, les revenus professionnels comprennent notamment les bénéfices, profits, rémunérations ainsi que les revenus d'activités professionnelles antérieures. Cette catégorie ne se limite pas aux revenus perçus en espèces, mais englobe également les avantages obtenus sous des formes non monétaires.

La notion d'avantage de toute nature poursuit ainsi une fonction essentielle dans le système fiscal belge. Elle vise à éviter qu'une partie de l'enrichissement professionnel échappe à l'impôt en raison de la technique juridique utilisée pour son attribution. Le mécanisme assure ainsi une certaine neutralité entre les rémunérations monétaires et les avantages accordés sous des formes non monétaires.

Très tôt, la Cour de cassation a admis qu'un avantage accordé à un administrateur ou à un dirigeant pouvait constituer une rémunération imposable lorsqu'il trouvait sa source dans l'exercice du mandat social. La notion de rémunération se détache ainsi progressivement d'une conception strictement monétaire¹.

La Cour adopte ensuite une conception de plus en plus fonctionnelle du rattachement professionnel. La qualification civile donnée au revenu cède progressivement le pas à l'analyse de son origine économique réelle. Elle considère ainsi que certains revenus juridiquement distincts peuvent néanmoins être qualifiés de revenus professionnels lorsqu'ils trouvent leur origine dans l'activité exercée ou dans la relation professionnelle existant entre les parties².

Cette approche conduit également la jurisprudence à retenir une conception largement économique du revenu professionnel, indépendamment parfois du caractère licite ou illicite des opérations ayant généré l'enrichissement³. Des revenus obtenus à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle peuvent ainsi être imposés lorsqu'ils présentent un rattachement suffisant avec cette activité.

¹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.03.1965

² Arrêt de la Cour de Cassation dd. 16.12.1982

³ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 22.11.2013 (rôle n° : F.10.0036.F)

La jurisprudence relative aux droits intellectuels illustre également cette approche en admettant que certains revenus, bien que qualifiés civilement de revenus mobiliers, puissent néanmoins être considérés comme des revenus professionnels lorsqu'ils constituent le prolongement direct d'une activité professionnelle habituelle. Ainsi, les revenus issus de l'exploitation des prestations artistiques d'un musicien salarié ont été qualifiés de revenus professionnels malgré leur qualification civile de revenus mobiliers⁴.

Le rattachement professionnel tend ainsi à être apprécié selon une logique économique de causalité. L'attention se porte moins sur la qualification juridique du revenu que sur les circonstances ayant permis son obtention.

1.2 La conception rémunératoire de l'avantage

Dans son approche traditionnelle, l'avantage de toute nature apparaît essentiellement comme une modalité particulière de rémunération. L'avantage imposable constitue alors la contrepartie directe ou indirecte des prestations professionnelles fournies par son bénéficiaire.

L'existence d'un avantage imposable suppose traditionnellement un enrichissement dans le chef du bénéficiaire, un lien avec l'activité professionnelle ainsi que l'absence de contrepartie réelle et équivalente.

Très rapidement, la jurisprudence a admis que cet enrichissement pouvait résulter non seulement d'un versement d'argent, mais également de l'octroi d'un bien, d'un service ou d'une économie de dépense ou une diminution de dette⁵.

La notion d'économie de dépense occupe progressivement une place centrale dans la construction jurisprudentielle de l'avantage de toute nature. L'enrichissement imposable ne résulte pas nécessairement d'une augmentation positive du patrimoine du contribuable. Il peut également découler du fait qu'une dépense normalement personnelle est supportée par un tiers ou qu'une charge financière est évitée grâce à la relation professionnelle.

Cette approche permet notamment d'appréhender la mise à disposition gratuite d'un logement, l'usage privé d'un véhicule, la prise en charge de dépenses personnelles ou l'utilisation gratuite de capitaux.

L'avantage imposable correspond alors à l'économie financière réalisée par le bénéficiaire.

⁴ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 15.09.1997 (rôle n° : F.96.0128.F)

⁵ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 26.03.1981 ; Arrêt de la Cour de Cassation dd. 03.06.1983

Cette logique apparaît notamment dans la jurisprudence relative aux comptes courants débiteurs. La Cour de cassation considère ainsi que le droit, pour un dirigeant, de disposer gratuitement de capitaux appartenant à la société constitue un avantage imposable correspondant à l'économie d'intérêts réalisée⁶.

L'évolution de la jurisprudence conduit ainsi à une conception plus économique de l'enrichissement imposable.

1.3 L'extension du lien professionnel

L'un des principaux développements jurisprudentiels relatifs à la notion d'avantage de toute nature réside dans l'extension progressive du rattachement professionnel de l'avantage.

La Cour de cassation adopte progressivement une interprétation particulièrement large de la formule légale « obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle ». Le lien professionnel ne suppose plus nécessairement une contrepartie directe de prestations déterminées. Il suffit désormais que l'avantage trouve son origine économique dans la relation professionnelle existant entre les parties.

Cette approche conduit à privilégier une analyse économique et fonctionnelle du revenu professionnel. L'attention se porte moins sur la qualification civile de l'avantage que sur les circonstances ayant permis son obtention.

Les jurisprudences relative aux dirigeants d'entreprise illustre clairement cette évolution. La Cour considère progressivement que les avantages obtenus grâce à la fonction exercée dans la société peuvent être qualifiés de rémunérations professionnelles, même lorsque leur qualification juridique diffère de celle de rémunération⁷.

Plus récemment, la jurisprudence relative aux profits professionnels confirme également cette approche extensive. Dans son arrêt du 8 décembre 2017, la Cour de cassation rappelle que la notion de revenus professionnels doit être appréciée selon une approche économique et fonctionnelle. Elle admet ainsi que des sommes détournées illicitement par un curateur dans le cadre de ses mandats judiciaires puissent constituer des profits professionnels imposables dès lors qu'elles trouvent leur origine dans l'activité professionnelle exercée⁸.

⁶ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.03.1995 (rôle n° : F.94.68.F)

⁷ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 19.10.1989 (rôle n° : F 998 F)

⁸ Cass. (1re ch.) RG F.15.0021.F, 8 décembre 2017 (V.S. / Etat belge) (rôle n° : F.15.0021.F)

Cette jurisprudence révèle que le principe d'attraction des revenus professionnels tend à appréhender l'ensemble des enrichissements trouvant directement ou indirectement leur source dans l'activité professionnelle, indépendamment de leur qualification civile ou même, dans certains cas, de leur caractère licite.

L'extension du lien professionnel constitue ainsi l'un des principaux fondements de l'élargissement contemporain de la notion d'avantage de toute nature.

2 L'émergence d'une conception économique de l'avantage de toute nature

2.1 L'enrichissement économiquement appréciable

L'évolution jurisprudentielle conduit progressivement à privilégier une conception économique de l'avantage imposable. L'existence d'un avantage de toute nature ne suppose plus nécessairement un paiement effectif ni même un appauvrissement réel dans le chef de celui qui l'accorde. Il suffit que le bénéficiaire retire un enrichissement économiquement appréciable.

Les jurisprudences relative aux comptes courants débiteurs illustre particulièrement cette évolution. L'avantage réside alors dans la possibilité de disposer gratuitement de capitaux sociaux ou professionnels sans supporter la charge financière normalement attachée à leur utilisation⁹.

La Cour admet également que l'avantage puisse résulter de la prise en charge indirecte de certaines charges ou obligations personnelles du dirigeant. Ainsi, l'absence de retenue effective du précompte professionnel peut constituer un avantage imposable lorsque le bénéficiaire est définitivement libéré de la charge fiscale correspondante¹⁰.

Cette approche conduit à appréhender des avantages qui ne correspondent plus nécessairement à des flux monétaires immédiats, mais à des enrichissements présentant une valeur économique identifiable.

La jurisprudence reconnaît également qu'un avantage imposable peut exister même en l'absence de dépense réelle dans le chef de celui qui accorde l'avantage, la Cour confirme que

⁹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.12.1993 (rôle n° : F.93.0060.F) ; Arrêt de la Cour de Cassation dd. 28.01.1994

¹⁰ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 16.01.1992 (rôle n° : F 1124 F)

l'existence d'un avantage de toute nature dépend avant tout de l'enrichissement obtenu par le bénéficiaire et non du coût effectivement supporté par celui qui accorde l'avantage¹¹.

Cette évolution marque un glissement progressif vers une conception plus économique de l'enrichissement imposable.

2.2 L'enrichissement indirect et patrimonial

L'avantage imposable ne résulte pas nécessairement d'une consommation immédiate ou d'un paiement effectif. Il peut également revêtir une dimension patrimoniale ou différée et découler de l'acquisition d'un droit futur ou d'un enrichissement patrimonial constitué de manière progressive.

Cette évolution apparaît notamment dans la jurisprudence relative aux assurances groupe, aux engagements individuels de pension¹², aux stock-options¹³ ainsi qu'aux structures immobilières complexes. La Cour admet ainsi que, dans certains cas, l'avantage puisse exister dès l'acquisition d'un droit économiquement appréciable, même lorsque le bénéfice concret ou le paiement effectif n'interviendra qu'ultérieurement¹⁴.

La même logique se retrouve, avec davantage de nuances, dans les mécanismes de superficie et d'usufruit, où la société finance des constructions ou des améliorations susceptibles d'accroître à terme le patrimoine privé du dirigeant.

La notion d'avantage de toute nature permet ainsi d'appréhender des enrichissements patrimoniaux liés, directement ou indirectement, à l'activité professionnelle.

2.3 Réalité économique et simulation

L'extension de la notion d'avantage de toute nature s'accompagne d'une attention croissante portée à la réalité économique des opérations. La jurisprudence tend progressivement à dépasser l'analyse purement formelle des mécanismes juridiques afin d'identifier l'enrichissement réellement obtenu par le contribuable¹⁵.

Dans plusieurs décisions importantes, la Cour de cassation admet ainsi que l'administration et le juge fiscal puissent examiner la substance économique des opérations mises en place entre

¹¹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 03.04.2014 (rôle n° : F.13.0103.N)

¹² Arrêt de la Cour de Cassation dd. 22.12.1997

¹³ Cass. (1re ch.) RG F.16.0120.F, 8 juin 2018

¹⁴ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 03.11.1995 (rôle n° : F.95.8.F) ; Arrêt de la Cour de Cassation dd. 22.12.1997

¹⁵ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 25.01.1993 (rôle n° : F.1200.F)

une société et son dirigeant¹⁶, particulièrement lorsque celles-ci s'inscrivent dans des structures patrimoniales ou financières complexes¹⁷.

L'analyse ne porte alors plus uniquement sur la qualification civile des actes, mais également sur la finalité économique réelle de l'opération, l'existence d'un intérêt propre dans le chef de la société, la répartition effective des risques ainsi que l'identité du véritable bénéficiaire de l'enrichissement.

Cette évolution apparaît notamment dans la jurisprudence relative aux structures immobilières fondées sur l'usufruit, la superficie ou l'emphytéose. Dans ces hypothèses, la société supporte fréquemment des dépenses importantes relatives à des biens dont le dirigeant conserve, directement ou indirectement, la maîtrise patrimoniale finale¹⁸.

La jurisprudence récente révèle également une attention accrue portée aux constructions artificielles ou simulées destinées à transférer indirectement une valeur patrimoniale au dirigeant sous couvert de mécanismes juridiques complexes. La Cour examine ainsi si la société assume réellement les risques économiques liés à l'opération ou si elle sert essentiellement d'instrument de financement au profit personnel du dirigeant¹⁹.

Cette évolution traduit une importance croissante accordée à la notion de bénéficiaire économique réel. L'identification de l'avantage imposable ne dépend plus exclusivement du titulaire juridique des droits ou des biens concernés, mais de la personne qui retire concrètement l'enrichissement économique de l'opération.

¹⁶ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 03.11.1995 (rôle n° : F.95.8.F)

¹⁷ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 16.01.2003

¹⁸ Cass. (1re ch.) RG F.22.0132.F, 14 novembre 2024 (NETWAY / ÉTAT BELGE) (rôle n° : F.22.0132.F)

¹⁹ Cass. (1re ch.) RG F.23.0102.N, 25 avril 2025 (rôle n° : F.23.0102.N)

3 Les limites de l'extension de la notion d'avantage de toute nature

3.1 La nécessité d'un enrichissement réel

Malgré l'élargissement progressif de la notion d'avantage de toute nature, la jurisprudence maintient certaines limites destinées à éviter qu'un simple avantage économique soit automatiquement assimilé à un revenu professionnel imposable.

La Cour de cassation rappelle notamment que l'existence d'un avantage imposable suppose encore un enrichissement suffisamment réel et certain dans le chef du bénéficiaire. L'imposition ne peut dès lors porter sur un enrichissement purement théorique ou hypothétique.

Cette exigence demeure particulièrement importante dans un contexte où la notion d'avantage de toute nature tend progressivement à appréhender des enrichissements indirects ou patrimoniaux.

La Cour refuse ainsi de qualifier d'avantage imposable un enrichissement dont la réalisation demeure trop incertaine au moment de l'imposition. L'existence d'un avantage suppose que le bénéficiaire dispose d'un droit ou d'un avantage présentant une valeur économique suffisamment identifiable²⁰.

Cette distinction apparaît notamment dans certaines décisions relatives aux assurances, aux avantages différés ainsi qu'aux mécanismes de superficie ou d'accession différée, dans lesquels la jurisprudence examine le moment auquel l'enrichissement devient suffisamment concret pour justifier une imposition.

La jurisprudence rappelle également que le rattachement professionnel de l'avantage ne peut être purement théorique. Le simple fait qu'un avantage soit obtenu dans un contexte professionnel ne suffit pas automatiquement à le qualifier de revenu imposable. Ainsi, la prise en charge par une société de frais de sécurité et de surveillance au profit d'un dirigeant ne peut échapper à la qualification d'avantage de toute nature que si le contribuable démontre concrètement la nécessité professionnelle de ces dépenses et l'existence d'un lien suffisamment direct avec l'activité exercée²¹.

²⁰ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 09.12.1993 (rôle n° : F 1240 F)

²¹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 10.03.2016 (rôle n° : F.14.0105.N)

L'exigence d'un enrichissement réel contribue ainsi à préserver une certaine cohérence du système fiscal en évitant l'imposition de simples perspectives économiques insuffisamment individualisées.

3.2 L'autonomie des conditions de déductibilité

L'évolution extensive de la notion d'avantage de toute nature ne signifie toutefois pas que toute dépense générant un avantage imposable dans le chef du bénéficiaire devient automatiquement déductible dans le chef de celui qui la supporte.

La jurisprudence insiste au contraire sur l'autonomie des conditions de déductibilité prévues par le droit fiscal. L'existence d'un avantage imposable dans le chef du bénéficiaire ne dispense dès lors pas la société de démontrer que la dépense répond elle-même aux conditions prévues par l'article 49 CIR 92²².

L'imposition d'un avantage et la déductibilité de la dépense correspondante reposent ainsi sur des mécanismes distincts poursuivant des finalités différentes.

Cette autonomie apparaît particulièrement dans les contentieux relatifs aux structures patrimoniales mises en place entre une société et son dirigeant. Certaines dépenses peuvent ainsi procurer un avantage imposable au dirigeant tout en demeurant non déductibles dans le chef de la société lorsqu'elles poursuivent essentiellement une finalité privée ou patrimoniale.

La jurisprudence relative aux structures en usufruit illustre clairement cette distinction. Certaines décisions refusent ainsi la déduction de dépenses immobilières malgré l'existence d'un avantage imposable déclaré dans le chef du dirigeant, considérant que les dépenses demeurent étrangères à l'intérêt propre de l'activité sociale.

À l'inverse, d'autres décisions admettent la déductibilité lorsque la mise à disposition de l'immeuble constitue effectivement une composante réelle de la rémunération du dirigeant et présente un lien économique concret avec l'activité exercée au profit de la société.

La jurisprudence révèle ainsi que la seule taxation d'un avantage dans le chef du bénéficiaire ne suffit pas à transformer automatiquement une dépense privée en charge professionnelle déductible²³.

²² Cass. (1re ch.) RG F.15.0103.N, 14 octobre 2016 ; Cass. (1re ch.) RG F.18.0148.N, 25 juin 2020

²³ Cass. (1re ch.) RG F.15.0199.N, 19 octobre 2017 (T.D., M.D.L. / Belgische Staat) (rôle n° : F.15.0199.N)

Cette autonomie contribue à préserver la cohérence du système fiscal ainsi qu'un certain équilibre entre l'imposition du bénéficiaire et la déductibilité revendiquée par celui qui accorde l'avantage.

3.3 Sécurité juridique et interprétation stricte

L'évolution jurisprudentielle de la notion d'avantage de toute nature s'accompagne également d'une attention particulière portée aux exigences de sécurité juridique et d'interprétation stricte des dispositions fiscales. L'élargissement progressif de la notion d'avantage imposable renforce les exigences de prévisibilité de l'impôt. Le contribuable doit pouvoir déterminer avec un degré raisonnable de certitude quelles opérations ou quels avantages sont susceptibles d'être qualifiés de revenus professionnels imposables.

Cette exigence apparaît d'autant plus importante que la jurisprudence tend progressivement à privilégier une approche économique de l'enrichissement imposable. La Cour de cassation rappelle dès lors de manière constante que les dispositions fiscales ne peuvent être étendues par analogie au-delà de leur champ légal explicite²⁴. La jurisprudence relative aux commissions secrètes illustre également cette exigence d'interprétation stricte en rappelant que les règles applicables aux avantages de toute nature ne peuvent être étendues automatiquement aux bénéfices dissimulés²⁵.

Cette limite joue un rôle particulièrement important dans le cadre des structures patrimoniales complexes. Même lorsque l'administration privilégie une analyse économique des opérations, elle ne peut écarter des conventions régulièrement exécutées en l'absence de simulation ou de disposition légale spécifique le permettant²⁶.

La jurisprudence reconnaît également, dans certaines hypothèses, l'importance du principe de confiance légitime²⁷. Toutefois, ce principe ne permet pas de maintenir une pratique contraire à une disposition légale expresse, des circulaires ou pratiques administratives ne peuvent déroger aux conditions prévues par la loi en matière d'avantages de toute nature et de commissions secrètes²⁸. La sécurité juridique contribue ainsi à encadrer l'extension progressive de la notion d'avantage de toute nature et à préserver la cohérence du système fiscal.

²⁴ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 10.11.1997

²⁵ Cass. (1re ch.) RG F.18.0122.F, 22 novembre 2019

²⁶ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.12.1993 (rôle n° : C.93.0048.F)

²⁷ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 11.05.1998 (rôle n° : F.97.0075.F)

²⁸ Cass. (1re ch.) RG F.14.0034.N, 10 mars 2016

Synthèse de la Partie I

L'étude des fondements juridiques de la notion d'avantage de toute nature met en évidence l'évolution progressive de cette notion au sein du droit fiscal belge. Initialement envisagé comme une modalité particulière de rémunération, l'avantage de toute nature tend désormais à appréhender plus largement les enrichissements obtenus grâce à l'activité professionnelle.

La jurisprudence adopte progressivement une approche davantage économique du revenu professionnel et de l'enrichissement imposable. Le rattachement professionnel ne dépend plus uniquement de la qualification juridique de l'avantage, mais également de son origine économique réelle ainsi que des circonstances ayant permis son obtention. Cette évolution conduit à intégrer dans la notion d'avantage de toute nature des économies de dépenses, des enrichissements indirects, des avantages différés ainsi que certaines formes d'enrichissement patrimonial, voire, dans certains cas, la simple mise à disposition gratuite de capitaux sociaux²⁹.

L'attention croissante portée à la réalité économique des opérations illustre également cette transformation. Les juridictions examinent désormais plus attentivement la substance des mécanismes mis en place entre les sociétés et leurs dirigeants afin d'identifier le véritable bénéficiaire de l'enrichissement.

L'élargissement progressif de la notion d'avantage de toute nature ne s'est toutefois pas opéré sans limites. La jurisprudence maintient plusieurs mécanismes d'encadrement destinés à préserver la cohérence du système fiscal. L'existence d'un enrichissement suffisamment réel et identifiable demeure nécessaire, tandis que les conditions de déductibilité applicables à celui qui accorde l'avantage conservent une autonomie propre. Les exigences de sécurité juridique et d'interprétation stricte des dispositions fiscales limitent également la possibilité d'écarter systématiquement les structures juridiques régulièrement constituées.

La jurisprudence révèle ainsi une tension permanente entre deux impératifs complémentaires : assurer l'imposition effective des enrichissements professionnels, même lorsqu'ils prennent des formes indirectes ou patrimoniales, tout en préservant les principes fondamentaux de sécurité juridique et de cohérence du système fiscal.

La Partie II permettra dès lors d'examiner la manière dont ces principes se traduisent concrètement au sein des différentes catégories de revenus professionnels.

²⁹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.12.1993 (rôle n° : F.93.0060.F)

Partie II Application de la notion d'avantage de toute nature aux différentes catégories de revenus professionnels

La seconde partie du présent mémoire a pour objet d'examiner la manière dont les principes jurisprudentiels relatifs aux avantages de toute nature s'appliquent concrètement aux différentes catégories de revenus professionnels.

L'analyse mettra en évidence les mécanismes d'imposition et d'évaluation propres à chaque catégorie de revenus ainsi que les principales difficultés pratiques soulevées par l'application de cette notion. Des situations concrètes permettront également d'illustrer les divergences de traitement résultant de la nature des revenus concernés.

Le développement jurisprudentiel de la notion d'avantage de toute nature ne s'est toutefois pas opéré de manière uniforme entre les différentes catégories de revenus professionnels. Certaines catégories, en particulier les rémunérations des dirigeants d'entreprise, ont donné lieu à un contentieux particulièrement abondant, tandis que d'autres demeurent beaucoup plus limitées sur le plan jurisprudentiel.

La jurisprudence met également en évidence les difficultés de qualification pouvant apparaître entre différentes catégories de revenus. Des hésitations peuvent ainsi exister quant à la qualification d'un revenu en tant que revenu professionnel ou revenu mobilier³⁰. Même lorsqu'un rattachement professionnel est admis, des difficultés subsistent encore quant à la détermination de la catégorie concernée, notamment entre profits et rémunérations³¹.

Cette approche permettra d'apprécier dans quelle mesure l'étendue de la notion d'avantage de toute nature demeure variable selon les catégories de revenus professionnels et de mettre en évidence les conséquences pratiques de cette évolution dans le système fiscal belge.

³⁰ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 15.09.1997 (rôle n° : F.96.0128.F)

³¹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 19.10.1989 (rôle n° : F 998 F)

4 L'avantage de toute nature dans la catégorie des rémunérations des travailleurs salariés

4.1 Principes généraux

Les avantages de toute nature accordés aux travailleurs salariés constituent l'une des applications les plus classiques de la notion d'ATN. Cette catégorie se caractérise toutefois par un encadrement légal particulièrement développé, tant en ce qui concerne l'identification des avantages imposables que leurs modalités d'évaluation.

Conformément aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 36 CIR 92, les avantages obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle font partie des rémunérations imposables du travailleur salarié. En principe, ces avantages doivent être évalués à leur valeur réelle dans le chef du bénéficiaire. Toutefois, afin de simplifier l'imposition de certains avantages fréquemment accordés dans le cadre des relations de travail, le législateur et le pouvoir réglementaire ont progressivement instauré plusieurs mécanismes d'évaluation forfaitaire.

L'article 18 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 prévoit ainsi des règles forfaitaires applicables notamment à la mise à disposition d'un véhicule de société, d'un logement, d'un ordinateur, d'un téléphone mobile ainsi qu'à certains avantages liés aux frais de chauffage et d'électricité.

Dans cette catégorie de revenus professionnels, les difficultés portent généralement moins sur l'existence même de l'avantage imposable que sur ses modalités d'évaluation. Lorsqu'un employeur met à la disposition du salarié un bien ou un service susceptible d'être utilisé à des fins privées, l'existence d'un avantage de toute nature est en principe peu contestable.

4.2 La logique des évaluations forfaitaires

Les mécanismes forfaitaires poursuivent principalement un objectif de simplification administrative et de sécurité juridique. L'administration fiscale ne doit ainsi pas démontrer concrètement l'étendue exacte de l'usage privé retiré par le salarié dans chaque situation individuelle. Corrélativement, le travailleur et l'employeur bénéficient d'une meilleure prévisibilité quant au traitement fiscal applicable.

L'application de ces forfaits conduit toutefois fréquemment à une déconnexion entre l'avantage imposable et la valeur économique réelle de l'avantage effectivement obtenu. Les mécanismes

d'évaluation applicables aux principaux avantages accordés aux travailleurs salariés seront examinés de manière détaillée en annexe du présent mémoire.

Cette déconnexion apparaît particulièrement en matière de véhicules de société, où l'évaluation forfaitaire repose principalement sur la valeur catalogue du véhicule, son taux d'émission de CO₂ ainsi que son âge. Le montant imposable peut ainsi demeurer relativement limité malgré un usage privé important du véhicule. À l'inverse, certaines situations peuvent conduire à une taxation forfaitaire supérieure à l'avantage réellement retiré par le travailleur.

La même observation peut être formulée à propos des avantages liés à la mise à disposition d'outils informatiques ou de logements. Les forfaits applicables permettent une taxation uniforme et facilement administrable, mais peuvent parfois s'éloigner sensiblement de l'économie de dépenses réellement réalisée par le bénéficiaire.

Les mécanismes d'évaluation applicables aux principaux avantages accordés aux travailleurs salariés feront l'objet d'illustrations chiffrées en annexe du présent mémoire³².

4.3 L'encadrement jurisprudentiel de la notion

La jurisprudence relative aux salariés demeure relativement limitée quant à l'extension de la notion même d'avantage de toute nature. Les litiges concernent principalement l'existence d'un usage privé, l'application des forfaits légaux ou encore les modalités d'évaluation de l'avantage.

La Cour de cassation a néanmoins rappelé récemment que l'existence d'un avantage imposable peut résulter de la simple possibilité d'utilisation privée d'un véhicule de société mis à disposition d'un salarié. Dans cette affaire, le contribuable contestait l'existence d'un avantage imposable au motif que l'usage professionnel du véhicule demeurerait prédominant et qu'aucun usage privé significatif n'était démontré. La Cour a toutefois considéré que l'avantage naît de la faculté même de jouissance privée offerte au travailleur, indépendamment de la preuve d'un usage privé effectif et régulier du véhicule³³.

Cette approche confirme que, dans le cadre des rémunérations salariées, l'existence de l'avantage imposable est facilitée dès lors qu'un usage privé potentiel peut être identifié.

³² Annexe II.

³³ Cass. (1re ch.) RG F.22.0111.F, 20 février 2025 (B. S., S. A. / ÉTAT BELGE) (rôle n° : F.22.0111.F)

4.4 Enseignements relatifs à l'étendue de la notion

L'analyse des avantages accordés aux travailleurs salariés montre que, dans cette catégorie de revenus professionnels, la notion d'avantage de toute nature demeure essentiellement encadrée par des mécanismes standardisés d'identification et d'évaluation.

L'étendue de la notion ne se manifeste donc pas principalement, dans cette catégorie, au niveau de la qualification de l'avantage. En présence d'un usage privé, l'existence d'un avantage imposable est généralement peu contestable. L'enjeu principal réside davantage dans les modalités pratiques de détermination de l'avantage imposable ainsi que dans l'écart parfois important entre les évaluations forfaitaires retenues et la réalité économique de l'enrichissement obtenu.

La jurisprudence a néanmoins connu, à certaines périodes, plusieurs contentieux relatifs à la distinction entre avantage de toute nature et frais propres à l'employeur³⁴. Les juridictions ont notamment été amenées à préciser si certaines prises en charge de dépenses par l'employeur répondaient avant tout à des nécessités professionnelles ou procuraient un enrichissement personnel au travailleur. Toutefois, aujourd'hui, cette distinction apparaît relativement encadrée et stabilisée en pratique, même si certaines situations particulières continuent encore à susciter des discussions.

Cette catégorie constitue ainsi une application relativement classique et stabilisée de la notion d'avantage de toute nature. Les développements les plus importants relatifs à l'extension jurisprudentielle de la notion apparaîtront davantage dans le cadre des rémunérations des dirigeants d'entreprise, où les mécanismes patrimoniaux et sociétaires occupent une place beaucoup plus importante.

³⁴ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 30.10.1986 ; Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.01.1987

5 L'avantage de toute nature dans la catégorie des rémunérations des dirigeants d'entreprise

5.1 Principes généraux

Conformément à l'article 32 du CIR 92, les rémunérations des dirigeants d'entreprise comprennent l'ensemble des rétributions allouées ou attribuées en raison ou à l'occasion de l'exercice de son mandat, y compris les avantages de toute nature.

Dans cette catégorie de revenus professionnels, les avantages de toute nature occupent une place particulièrement importante. Ils ne constituent pas uniquement des compléments de rémunération, mais s'inscrivent fréquemment dans des mécanismes de financement personnel, d'organisation patrimoniale ou de structuration sociétaire.

La relation particulière existant entre le dirigeant et sa société permet en effet la mise en place d'opérations plus souples et plus complexes que dans le cadre des rémunérations salariées classiques. Les avantages peuvent ainsi résulter non seulement de la mise à disposition de biens ou de services, mais également de prêts consentis à des conditions préférentielles, de comptes courants débiteurs, de prises en charge de dépenses personnelles ou encore de structures immobilières élaborées.

La spécificité de cette catégorie réside dès lors dans l'extension de la notion d'avantage de toute nature à des situations où l'enrichissement du bénéficiaire peut revêtir un caractère indirect, différé ou patrimonial. L'analyse ne porte alors plus uniquement sur l'existence d'un avantage immédiatement identifiable, mais également sur la réalité économique globale des opérations mises en place entre la société et son dirigeant.

5.2 Les mécanismes financiers constitutifs d'avantages imposables

5.2.1 Le précompte professionnel non retenu

Lorsque la société s'abstient de retenir tout ou partie du précompte professionnel dû sur les rémunérations du dirigeant, cette absence de retenue peut constituer un avantage imposable dans le chef de ce dernier. La jurisprudence considère en effet que le dirigeant bénéficie d'un enrichissement dès lors qu'il dispose immédiatement, même temporairement³⁵, de sommes qui auraient normalement dû être retenues au titre de précompte professionnel. L'avantage réside

³⁵ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 01.06.2012 (rôle n° : F.10.0038.F)

ainsi dans la libre disposition d'une rémunération nette plus élevée résultant du non-prélèvement du précompte par la société.

La Cour de cassation a ainsi jugé qu'un dirigeant obtient un avantage imposable lorsque la société ne retient pas le précompte professionnel dû sur ses rémunérations et ne cherche pas ultérieurement à récupérer ce montant auprès de lui³⁶. Selon la Cour, l'avantage s'apprécie au moment où le dirigeant dispose d'une rémunération plus élevée en raison de l'absence de retenue du précompte, indépendamment du fait qu'il ait effectué par ailleurs des versements anticipés équivalents.

Cette jurisprudence illustre que la notion d'avantage de toute nature peut résulter non seulement de l'octroi d'un bien ou d'un service, mais également de la prise en charge, directe ou indirecte, d'une dette fiscale personnelle du dirigeant.

5.2.2 La prise en charge des cotisations sociales et assurances personnelles

La prise en charge par la société des cotisations sociales personnelles du dirigeant constitue une autre illustration classique de l'avantage de toute nature. Bien que ces cotisations demeurent fiscalement déductibles dans le chef du bénéficiaire, elles constituent des dépenses légalement personnelles destinées notamment au financement de la protection sociale de l'indépendant.

Lorsque la société acquitte directement ces cotisations et les comptabilise en charges, elle prend en charge une obligation personnelle du dirigeant. Celui-ci réalise dès lors une économie de dépenses appréciable en argent, constitutive d'un avantage de toute nature imposable.

La Cour de cassation adopte également une approche extensive en matière d'assurances complémentaires. Elle a ainsi jugé que le paiement par l'employeur de primes d'assurance hospitalisation constitue un avantage imposable, même lorsque le bénéficiaire n'a pas encore effectivement utilisé la couverture d'assurance. L'avantage réside alors dans la faculté même de bénéficier de la protection économique procurée par l'assurance³⁷.

³⁶ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 16.01.1992 (rôle n° : F 1124 F)

³⁷ Cass. (1re ch.) RG F.14.0049.N, 13 février 2015

Cette jurisprudence confirme que l'existence d'un avantage imposable ne suppose pas nécessairement un enrichissement immédiatement consommé ou matérialisé par un paiement effectif.

5.2.3 Les prêts consentis à des conditions préférentielles

Les prêts consentis par une société à son dirigeant constituent une illustration classique de l'application de la notion d'avantage de toute nature. Lorsqu'un prêt est accordé sans intérêt ou à un taux inférieur à celui qui aurait été convenu entre parties indépendantes, le dirigeant réalise une économie de dépenses correspondant aux intérêts qu'il n'a pas à supporter.

La jurisprudence admet qu'un tel avantage doit être qualifié d'avantage de toute nature imposable dans le chef du bénéficiaire³⁸. L'avantage correspond alors à l'économie d'intérêts réalisée par le dirigeant et son évaluation repose, en pratique, sur des taux de référence fixés forfaitairement par l'administration fiscale.

Ces opérations peuvent toutefois soulever plusieurs difficultés, notamment lorsqu'il convient de déterminer si le prêt constitue une véritable opération de financement ou s'il dissimule une autre forme d'attribution patrimoniale ou de rémunération indirecte.

Les prêts consentis à des conditions anormalement favorables illustrent ainsi la capacité de la notion d'avantage de toute nature à appréhender des enrichissements qui, sans prendre la forme d'un paiement direct, traduisent néanmoins une augmentation réelle de la capacité contributive du dirigeant.

5.2.4 Le compte courant associé débiteur

Le compte courant associé débiteur constitue une situation particulièrement sensible en matière d'avantages de toute nature. Il résulte fréquemment d'avances consenties au dirigeant sans échéance déterminée ni rémunération conforme aux conditions normales du marché.

Lorsque le compte courant demeure durablement débiteur, le dirigeant bénéficie de la possibilité de disposer de fonds sociaux sans supporter une charge financière normale. L'avantage imposable réside alors dans l'économie d'intérêts réalisée grâce à cette mise à disposition de liquidités.

³⁸ Cass. (1re ch.) RG F.15.0199.N, 19 octobre 2017

Cette situation peut entraîner plusieurs conséquences fiscales, parmi lesquelles la constatation d'un avantage de toute nature, la qualification de rémunération au sens de l'article 32 CIR 92 ou encore, dans certaines hypothèses, la requalification en distribution déguisée de bénéfices.

La jurisprudence admet également que l'abandon d'une dette inscrite en compte courant au profit du dirigeant constitue un avantage imposable lorsque le bénéficiaire est identifié sans ambiguïté.

Dans un arrêt du 23 janvier 2020, la Cour de cassation a confirmé que l'utilisation gratuite de fonds sociaux via un compte courant débiteur demeure constitutive d'un avantage imposable même dans un contexte de faillite de la société.

La Cour a également précisé, dans un arrêt du 28 juin 2023, que les intérêts fictifs appliqués aux comptes courants débiteurs constituent essentiellement un mécanisme fiscal d'évaluation de l'avantage imposable. Ces intérêts ne correspondent pas à une perte patrimoniale réelle dans le chef de la société, mais servent uniquement à mesurer l'enrichissement économiquement appréciable obtenu par le dirigeant.

Cette approche s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence selon laquelle l'existence d'un avantage imposable ne suppose pas nécessairement un appauvrissement effectif de la société.

La Cour de cassation a ainsi rappelé que l'avantage de toute nature peut exister même en l'absence de dépense réelle supportée par celui qui l'accorde.

La jurisprudence relative aux comptes courants débiteurs illustre ainsi l'autonomie de la notion fiscale d'avantage de toute nature et l'importance accordée à la réalité économique de l'enrichissement obtenu.

5.3 Les structures immobilières et patrimoniales

5.3.1 La mise à disposition d'un logement

La mise à disposition d'un logement constitue une hypothèse classique d'avantage de toute nature dans le chef des dirigeants d'entreprise. L'avantage réside dans l'économie de dépenses réalisée par le dirigeant qui bénéficie, à des fins privées, de la jouissance d'un bien immobilier sans en supporter intégralement le coût.

La Cour de cassation adopte depuis longtemps une approche économique de cette situation. Elle considère que les dépenses privées de logement supportées par la société au profit du

dirigeant constituent un enrichissement imposable lorsque celles-ci trouvent leur origine dans l'exercice du mandat social³⁹.

Toutefois, les difficultés apparaissent rapidement lorsque la mise à disposition du logement s'inscrit dans des structures patrimoniales plus complexes. La question ne porte alors plus uniquement sur l'usage privé du bien, mais également sur l'existence d'un enrichissement indirect ou différé au profit du dirigeant.

5.3.2 Les structures en usufruit

Les structures fondées sur la combinaison de l'usufruit détenu par la société et de la nue-propriété conservée par le dirigeant constituent l'une des illustrations les plus significatives de l'extension contemporaine de la notion d'avantage de toute nature.

La société supporte alors le financement de l'usufruit, les charges d'entretien ainsi que, le cas échéant, certains travaux de rénovation ou d'aménagement. La question centrale consiste à déterminer si les dépenses supportées par la société répondent réellement aux besoins de l'activité sociale ou si elles profitent principalement au patrimoine privé du dirigeant.

Certaines décisions refusent la déduction des dépenses immobilières malgré l'existence d'un avantage de toute nature déclaré dans le chef du dirigeant, au motif que les dépenses demeurent étrangères à l'activité génératrice de revenus imposables⁴⁰.

À l'inverse, d'autres décisions admettent la déductibilité des dépenses lorsque la mise à disposition de l'immeuble participe effectivement à la rémunération du dirigeant et présente un lien économique réel avec l'activité exercée au profit de la société.

La jurisprudence a également admis que la mise à disposition gratuite d'un immeuble puisse constituer un avantage de toute nature en matière d'impôts sur les revenus sans nécessairement recevoir la même qualification en matière de TVA⁴¹.

Plus récemment, la jurisprudence tend également à examiner avec une attention particulière les constructions patrimoniales artificielles ou simulées destinées à transférer indirectement une valeur économique au dirigeant.

Ces structures révèlent ainsi l'autonomie des mécanismes fiscaux applicables ainsi que la capacité de la notion d'avantage de toute nature à appréhender des enrichissements patrimoniaux indirects ou différés.

³⁹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 13.11.2014 (rôle n° : F.13.0118.F)

⁴⁰ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 20.06.2013 (rôle n° : F.12.0058.F)

⁴¹ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 22.11.2013 (rôle n° : F.07.0025.F)

5.3.3 Les mécanismes de superficie

Les structures fondées sur la superficie prolongent la logique observée en matière d'usufruit. Dans ce type de montage, la société édifie ou finance une construction sur un terrain appartenant au dirigeant, lequel devient propriétaire des constructions à l'extinction du droit de superficie.

La Cour de cassation a confirmé que l'attribution au tréfoncier des constructions édifiées par le superficiaire ne donne pas automatiquement lieu à un avantage imposable. L'analyse suppose d'examiner concrètement l'existence d'un enrichissement trouvant sa cause dans la relation professionnelle ainsi que l'existence éventuelle d'un déséquilibre économique entre les parties.

Toutefois, dans son arrêt du 16 juin 2023, la Cour a précisé que l'avantage résultant de l'accession des constructions ne naît, en principe, qu'au moment de l'extinction effective du droit de superficie. Tant que ce droit subsiste, l'enrichissement du propriétaire du terrain conserve un caractère futur ou éventuel.

Cette jurisprudence met ainsi en évidence les limites de l'extension patrimoniale de la notion d'avantage de toute nature. Si celle-ci tend à appréhender des enrichissements différés, elle suppose néanmoins l'existence d'un droit suffisamment certain et juridiquement acquis dans le patrimoine du bénéficiaire.

5.3.4 Les structures en emphytéose

Les structures fondées sur l'emphytéose présentent des caractéristiques similaires à celles observées en matière de superficie.

Dans ce type de montage, la société bénéficie d'un droit réel temporaire sur un bien appartenant au dirigeant, avec la possibilité d'y réaliser des constructions ou d'y exercer son activité. À l'issue du droit d'emphytéose, le dirigeant récupère en principe la pleine propriété des améliorations apportées au bien.

L'analyse dépend alors largement des circonstances concrètes de l'opération, notamment de la durée du droit réel, des indemnités éventuellement prévues et de l'équilibre économique global des prestations respectives des parties.

Ces structures démontrent que la notion d'avantage de toute nature dépasse largement le cadre d'un simple avantage matériel immédiatement identifiable et tend à appréhender des situations situées à la frontière entre rémunération, structuration patrimoniale et mécanismes de droit civil.

5.4 Enseignements relatifs à l'étendue de la notion

L'analyse des rémunérations des dirigeants d'entreprise met en évidence une extension particulièrement marquée de la notion d'avantage de toute nature.

Contrairement aux travailleurs salariés, chez lesquels les avantages prennent généralement la forme de biens ou de services standardisés, les avantages accordés aux dirigeants s'inscrivent fréquemment dans des mécanismes financiers, patrimoniaux ou sociétaires plus complexes.

Dans cette catégorie, l'avantage imposable peut résulter non seulement de l'octroi direct d'un bien ou d'un service, mais également d'une économie de dépenses, d'une mise à disposition de fonds sociaux, d'une prise en charge de dettes personnelles ou encore de mécanismes patrimoniaux produisant un enrichissement différé.

Cette catégorie révèle ainsi que l'étendue de la notion d'avantage de toute nature varie sensiblement selon la catégorie de revenus professionnels concernée. La jurisprudence adopte ici une approche largement fondée sur la réalité économique des opérations et sur l'identification de l'enrichissement effectivement obtenu par le dirigeant.

6 L'avantage de toute nature dans la catégorie des bénéfices

6.1 Principes généraux

Les bénéfices, visés à l'article 24 du CIR 92, regroupent les revenus provenant d'activités commerciales, industrielles ou artisanales.

Dans cette catégorie, les avantages de toute nature se manifestent principalement dans le cadre de l'exploitation elle-même. Ils résultent le plus souvent soit de l'utilisation privée de biens affectés à l'activité professionnelle, soit d'avantages obtenus dans le cadre des relations commerciales avec des fournisseurs ou d'autres partenaires économiques.

La spécificité des bénéfices réside moins dans la qualification juridique des avantages que dans leur identification concrète et dans l'évaluation de leur importance économique.

L'analyse de cette catégorie met ainsi en évidence une dimension particulièrement concrète de la notion d'avantage de toute nature, ancrée dans les opérations quotidiennes de l'activité indépendante.

6.2 Étendue des avantages de toute nature en matière de bénéfices

Dans la catégorie des bénéfices, les avantages de toute nature s'inscrivent dans la logique de fonctionnement de l'entreprise individuelle. Ils se manifestent principalement à travers deux mécanismes :

- l'appropriation privée de biens ou de services appartenant à l'entreprise ;
- les avantages obtenus dans le cadre des relations commerciales.

Cette distinction met en évidence deux sources d'enrichissement. D'une part, l'exploitant peut tirer un avantage de l'utilisation privée des ressources de son entreprise. D'autre part, il peut bénéficier d'avantages provenant de fournisseurs ou d'autres partenaires économiques.

6.2.1 Prélèvements de stock et usage privé de biens professionnels

Les prélèvements de biens à des fins privées constituent l'une des applications les plus classiques de la notion d'avantage de toute nature dans la catégorie des bénéfices.

Lorsqu'un exploitant prélève des marchandises de son stock ou utilise à titre personnel des biens affectés à l'entreprise, il réalise une économie de dépenses qui doit être intégrée dans le

résultat imposable à concurrence de la valeur d'acquisition ou du prix de revient des biens concernés.

Cette règle repose sur une logique simple : les coûts relatifs à ces biens ont été supportés dans le cadre de l'activité professionnelle et ont, en principe, été pris en compte dans la détermination du bénéfice imposable. Si ces biens sont ensuite consommés à des fins privées, l'enrichissement correspondant doit être réintégré afin de préserver une détermination correcte du résultat fiscal.

En théorie, ce mécanisme ne soulève guère de difficulté. En pratique, les principales difficultés concernent l'identification et surtout la quantification des prélèvements.

Dans certains secteurs, ces difficultés sont particulièrement marquées.

Dans le secteur de la restauration, par exemple, l'exploitant peut prélever régulièrement des denrées alimentaires pour sa consommation personnelle ou familiale. Pris isolément, ces prélèvements paraissent souvent modestes. Toutefois, leur répétition sur de nombreuses années peut représenter un enrichissement économique significatif.

Le contrôle de ces prélèvements demeure néanmoins particulièrement délicat. La gestion des stocks est influencée par de nombreux facteurs, tels que la variabilité de la clientèle, le caractère périssable des marchandises, les pertes et le gaspillage. Dans un restaurant de type buffet, la détermination des quantités effectivement consommées, gaspillées ou prélevées à titre privé devient souvent impossible avec précision.

En pratique, l'expérience montre également que la réalité quotidienne de l'exploitation complique fortement toute évaluation théorique des prélèvements privés. Dans le secteur de la restauration, les stocks évoluent constamment au fil des services, des invendus, des erreurs de préparation, des consommations du personnel ou des pertes liées à la conservation des aliments. Même avec une gestion rigoureuse, il demeure souvent difficile d'isoler avec exactitude ce qui relève d'une consommation privée effective.

Des difficultés comparables existent dans les métiers techniques. Un électricien ou un chauffagiste peut utiliser à des fins privées des matériaux, des pièces détachées, des outils ou encore un véhicule professionnel. Si la valeur des marchandises prélevées peut généralement être identifiée, l'évaluation de l'usage privé des outils, de leur usure ou des frais accessoires (carburant, assurance, entretien) s'avère beaucoup plus incertaine.

Dans le secteur du bâtiment, notamment pour un peintre ou un plafonneur, la quantification peut être encore plus délicate. La consommation de matériaux dépend fortement de l'état du

bien concerné, de la nature des travaux à effectuer et des techniques employées. Il devient dès lors difficile de déterminer avec exactitude la part réellement affectée à un usage privé.

Ces exemples montrent que, dans la catégorie des bénéfices, la difficulté ne réside généralement pas dans la qualification juridique de l'avantage, mais dans l'évaluation concrète de l'enrichissement effectivement réalisé, et sous la forme d'enrichissements modestes mais répétés, dont l'importance économique ne doit pas être sous-estimée.

6.2.2 Utilisation privée de la trésorerie professionnelle et mise à disposition de capitaux

Les avantages de toute nature dans la catégorie des bénéfices ne se limitent pas aux prélèvements matériels de biens ou de marchandises. Ils peuvent également résulter de l'utilisation privée de ressources financières appartenant à l'entreprise.

Cette problématique apparaît notamment lorsque l'exploitant individuel utilise à des fins privées la trésorerie de son activité professionnelle ou bénéficie, sans contrepartie adéquate, de la mise à disposition gratuite de capitaux professionnels.

La jurisprudence a progressivement admis que l'usage privé de liquidités professionnelles pouvait constituer un enrichissement imposable, même en l'absence de perception monétaire directe.

Dans un arrêt du 15 juin 1995, la Cour de cassation a été confrontée à la situation d'un exploitant individuel actif dans le secteur des travaux routiers, qui avait contracté des emprunts à des fins professionnelles tout en utilisant parallèlement une partie de la trésorerie de son entreprise à des fins privées⁴².

L'administration avait initialement rejeté la déduction des intérêts d'emprunt au motif que les capitaux auraient servi à des fins privées. Le directeur régional adopta ensuite une autre analyse, considérant que les emprunts avaient bien été contractés dans un but professionnel, mais que l'exploitant bénéficiait d'un avantage de toute nature en utilisant gratuitement les liquidités de son entreprise à des fins personnelles.

La Cour de cassation valida cette approche. Elle admit que l'administration pouvait maintenir l'imposition en requalifiant juridiquement la situation sur la base des mêmes éléments matériels,

⁴² Arrêt de la Cour de Cassation dd. 23.03.1995 (rôle n° : F.94.68.F)

en considérant que l'exploitant retirait un avantage économique de la mise à disposition gratuite de capitaux professionnels.

L'avantage fut évalué par référence au taux applicable aux prêts sans intérêts, sur la base du solde débiteur du compte de l'exploitant. La logique retenue repose donc moins sur l'existence d'un revenu effectivement perçu que sur la jouissance gratuite d'une valeur économique.

Cette jurisprudence présente un intérêt particulier dans l'étude de l'étendue de la notion d'avantage de toute nature. Elle montre que l'enrichissement imposable peut résulter non seulement d'un prélèvement matériel ou d'une économie de dépenses immédiate, mais également de la simple disponibilité gratuite de ressources financières professionnelles.

Elle confirme également que la notion d'avantage de toute nature ne se limite pas aux relations entre société et dirigeant ou entre employeur et travailleur salarié. Elle peut aussi s'appliquer à l'exploitant individuel utilisant les moyens financiers de sa propre activité professionnelle à des fins privées.

6.2.3 Avantages obtenus dans le cadre des relations commerciales

Les avantages de toute nature peuvent également résulter des relations entretenues avec des tiers dans le cadre de l'activité professionnelle.

Il peut s'agir notamment :

- de cadeaux en nature offerts par des fournisseurs ;
- de biens durables reçus dans le cadre de relations d'affaires ;
- d'avantages accordés à l'occasion de l'acquisition d'actifs professionnels.

Ces avantages sont imposables lorsqu'ils trouvent leur origine dans l'activité professionnelle et procurent un enrichissement personnel au bénéficiaire.

La difficulté réside dans la distinction entre les avantages individualisés et les pratiques commerciales normales.

Les ristournes, remises et réductions de prix s'inscrivent généralement dans une logique de marché et ne constituent pas, en principe, des avantages imposables autonomes. En revanche, les cadeaux individualisés ou détachables de l'opération commerciale sont susceptibles de constituer des avantages de toute nature.

Cette distinction est essentiellement factuelle.

Ainsi, un restaurateur peut être invité par son fournisseur de vin à un séjour de plusieurs jours dans un établissement haut de gamme. Bien que les parties entretiennent, au fil du temps, des relations amicales, la qualification fiscale dépendra de la question de savoir si l'avantage trouve principalement son origine dans la relation personnelle ou dans la relation commerciale.

De même, des cadeaux répétés, même de valeur unitaire limitée, peuvent représenter à long terme un enrichissement non négligeable.

Les cadeaux octroyés par des fournisseurs illustrent particulièrement cette difficulté. Leur qualification dépend de leur nature, de leur valeur et du contexte dans lequel ils sont accordés. Lorsqu'ils dépassent la simple logique commerciale et procurent un enrichissement personnel identifiable, ils doivent être intégrés dans le résultat imposable.

6.3 Enseignement relatifs à l'étendue de la notion

L'analyse de la catégorie des bénéfices met en évidence une manifestation particulière de la notion d'avantage de toute nature. Les principes juridiques applicables demeurent, en substance, identiques à ceux rencontrés dans les autres catégories de revenus professionnels : l'existence d'un enrichissement appréciable en argent et son rattachement à l'activité professionnelle. La spécificité des bénéfices ne réside donc pas dans les critères de qualification eux-mêmes, mais dans les formes concrètes que peut prendre l'enrichissement.

Deux enseignements principaux se dégagent.

D'une part, les avantages de toute nature se manifestent fréquemment par l'utilisation privée de biens ou de ressources affectés à l'activité professionnelle. Les prélèvements de stock, l'usage personnel de matériaux, d'outils ou de véhicules professionnels constituent autant d'exemples dans lesquels l'enrichissement résulte d'une économie de dépenses plutôt que de la perception d'un revenu monétaire.

D'autre part, les avantages peuvent provenir des relations commerciales entretenues avec des fournisseurs ou d'autres partenaires économiques. Les cadeaux individualisés, les biens reçus à titre gratuit ou les avantages accordés en dehors des pratiques commerciales normales illustrent que la notion d'avantage de toute nature ne se limite pas aux prélèvements internes, mais s'étend également à des enrichissements provenant de l'environnement économique de l'activité.

L'étude de cette catégorie révèle surtout que la difficulté principale réside moins dans la qualification juridique de l'avantage que dans l'identification et la quantification de l'enrichissement effectivement réalisé. De nombreux avantages prennent la forme de prélèvements modestes mais répétés, dont l'importance économique peut devenir significative lorsqu'ils sont appréciés sur une longue période.

Cette observation met en évidence une dimension essentielle de l'étendue de la notion d'avantage de toute nature. Celle-ci ne se mesure pas uniquement à travers des situations exceptionnelles ou des montages patrimoniaux complexes. Elle se manifeste également dans des opérations quotidiennes, parfois banales, qui traduisent néanmoins un enrichissement personnel imposable.

Ainsi, la catégorie des bénéfices illustre que la notion d'avantage de toute nature possède une portée particulièrement concrète. Elle permet d'appréhender non seulement des prélèvements matériels ou des avantages provenant des relations commerciales, mais également certains enrichissements financiers résultant de l'utilisation privée de ressources professionnelles. L'étendue de la notion dépend dès lors moins de la sophistication des opérations rencontrées que de l'existence d'un enrichissement économiquement appréciable lié à l'activité professionnelle.

7 L'avantage de toute nature dans la catégorie des profits

7.1 Principes généraux

Conformément à l'article 27 CIR 92, les profits comprennent les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale, d'une charge ou d'un office, ainsi que ceux issus de toute occupation lucrative qui ne peuvent être qualifiés ni de bénéfices ni de rémunérations.

Dans cette catégorie, les avantages de toute nature apparaissent dans des contextes souvent moins structurés et plus variés que dans les autres catégories de revenus professionnels. Ils peuvent résulter d'échanges économiques indirects, de prises en charge de dépenses, de cadeaux ou d'avantages accordés dans le cadre de relations professionnelles dont les contours sont parfois difficiles à cerner.

La spécificité de cette catégorie réside principalement dans l'appréciation du lien causal entre l'avantage et l'activité professionnelle. Dans les professions libérales et les activités assimilées, la frontière entre avantage professionnel, usage normal de la profession et enrichissement personnel peut être particulièrement délicate à tracer.

Il en résulte que la notion d'avantage de toute nature présente, dans la catégorie des profits, une portée particulièrement ouverte et casuistique, dont l'application dépend étroitement de l'analyse concrète des circonstances.

L'arrêt du 8 décembre 2017 illustre l'interprétation particulièrement large retenue par la Cour de cassation en matière de profits professionnels. La Cour y rappelle que l'article 27 CIR 92 n'énumère pas limitativement les catégories de profits imposables et que la notion de revenus professionnels doit être appréciée selon une approche fonctionnelle et économique. Elle admet ainsi que des sommes détournées illicitement par un curateur dans l'exercice de ses mandats judiciaires peuvent constituer des profits professionnels imposables dès lors qu'elles trouvent leur origine dans l'activité professionnelle exercée. Cet arrêt confirme la tendance jurisprudentielle consistant à privilégier le rattachement économique du revenu à l'activité professionnelle plutôt que sa qualification civile ou licite, contribuant ainsi à l'extension de la notion de revenu professionnel.

7.2 Étendue des avantages de toute nature en matière de profits

Dans la catégorie des profits, les avantages de toute nature se caractérisent par la diversité de leurs formes et par l'absence d'un cadre uniforme permettant leur identification. Ils apparaissent

fréquemment dans des situations où l'avantage ne prend pas la forme d'une rémunération monétaire directe, mais résulte d'échanges économiques indirects ou de relations professionnelles moins formalisées.

Cette spécificité explique que l'analyse doive être menée au cas par cas, fondée sur la réalité économique de l'opération et du contexte dans lequel l'avantage est octroyé. Elle explique également que cette catégorie soit particulièrement sensible aux évolutions économiques, notamment à l'émergence de nouvelles formes d'activité.

7.2.1 Biens obtenus en échange de prestations indirectes

Une première illustration de l'extension de la notion d'avantage de toute nature réside dans les situations où un contribuable reçoit un bien ou un service sans contrepartie financière directe, mais en lien avec une prestation fournie de manière indirecte. Dans ces hypothèses, l'avantage ne résulte pas d'un paiement explicite, mais d'un échange économique implicite.

La Cour de cassation a eu l'occasion de confirmer cette approche dans une affaire où un médecin et son épouse avaient acquis un appartement dont une partie du prix, soit 450.000 francs, n'avait pas été réglée en espèces, mais compensée par des soins médicaux dispensés pendant plus de dix années à la venderesse⁴³. La cour d'appel avait qualifié cette compensation de revenu professionnel, plus précisément de profit d'une profession libérale, et considéré que l'avantage n'avait été obtenu qu'au moment de la vente de l'immeuble. La Cour de cassation a confirmé ce raisonnement, en jugeant que l'avantage est imposable au moment où il est effectivement obtenu, indépendamment du fait que les prestations à l'origine de cet avantage aient été réalisées antérieurement.

Le cas des influenceurs illustre aujourd'hui de manière particulièrement révélatrice cette logique. Dans le cadre de leur activité, ceux-ci reçoivent fréquemment des biens ou des services, tels que des vêtements, des produits ou diverses prestations, en échange de la visibilité qu'ils offrent à des entreprises. Bien que ces avantages ne prennent pas la forme d'une rémunération monétaire, ils n'en constituent pas moins un enrichissement réel dans le chef du bénéficiaire.

Une affaire concernant un notaire illustre également l'étendue de la notion d'avantage de toute nature dans la catégorie des profits. Le contribuable avait obtenu de sa banque la compensation entre les intérêts dus sur des emprunts privés et les revenus générés par des placements effectués

⁴³ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 04.01.1999 (rôle n° : F.98.0064.F)

dans le cadre de son activité professionnelle⁴⁴. L'administration a considéré que cette compensation procurait une économie de dépenses personnelles et constituait, à ce titre, un avantage de toute nature imposable. La Cour d'appel de Liège a confirmé cette analyse. Si le pourvoi en cassation portait principalement sur une question procédurale relative à la possibilité de soulever de nouveaux griefs devant la cour d'appel, l'affaire illustre néanmoins que la notion d'avantage de toute nature peut s'appliquer à des mécanismes financiers indirects dès lors qu'ils procurent au titulaire de profession libérale un enrichissement appréciable en argent.

L'administration fiscale considère que ces avantages doivent être qualifiés de profits imposables dès lors qu'ils trouvent leur origine dans l'activité exercée. Leur évaluation s'opère sur la base de leur valeur réelle, correspondant au prix que le bénéficiaire aurait dû supporter dans des conditions normales de marché⁴⁵. Cette approche traduit une évolution importante du droit fiscal, qui tend à appréhender non seulement les flux financiers, mais également les échanges en nature et les formes de rémunération indirecte.

Cette situation illustre une extension significative de la notion d'avantage de toute nature. L'imposition ne se limite plus aux rémunérations classiques, mais s'étend à des formes d'échange où la contrepartie consiste en une prestation immatérielle, telle que la visibilité ou la réputation. Cette évolution reflète l'adaptation du droit fiscal aux transformations de l'économie contemporaine.

7.2.2 Congrès, invitations et avantages issus de relations professionnelles

Dans la catégorie des profits, les avantages de toute nature peuvent également résulter de relations professionnelles plus diffuses, sans qu'il soit toujours possible d'identifier une prestation précise en contrepartie. Il peut s'agir notamment de congrès, de séminaires, de voyages, d'invitations ou de cadeaux accordés par des fournisseurs, des commettants ou d'autres partenaires économiques.

Ces situations sont fréquentes dans l'exercice des professions libérales. Les médecins, avocats, consultants ou autres titulaires de professions indépendantes peuvent être invités à participer à des événements financés par des tiers ou recevoir divers avantages dans le cadre de leurs relations professionnelles. Bien que ces avantages ne prennent pas nécessairement la forme

⁴⁴ Cour de cassation - Arrêt du 26 juin 2000 - Rôle n° F990142F

⁴⁵ Questions et Réponses, Chambre, 55, n° 014, p. 170-172

d'une rémunération explicite, ils peuvent constituer des revenus professionnels imposables lorsqu'ils procurent un enrichissement personnel et trouvent leur origine dans l'activité exercée.

La qualification de ces avantages repose sur une analyse concrète de leur finalité et de leur contexte. Lorsqu'un congrès ou un séminaire présente un caractère essentiellement professionnel, notamment dans le cadre d'une formation scientifique ou d'un échange de connaissances, l'avantage peut être considéré comme relevant de l'exercice normal de la profession. En revanche, lorsqu'il comporte une dimension personnelle significative, par exemple en raison du caractère luxueux du séjour, de la prise en charge de personnes accompagnantes ou de l'importance des activités récréatives, il peut être qualifié d'avantage de toute nature imposable.

La même logique s'applique aux cadeaux et invitations reçus dans le cadre de relations professionnelles. Il convient de distinguer les pratiques promotionnelles générales ou les attentions de faible portée des avantages individualisés procurant un bénéfice personnel identifiable. Dès lors qu'un bien ou un service est accordé en raison de la relation professionnelle et permet au bénéficiaire de réaliser une économie de dépenses, il peut être intégré dans la base imposable.

La jurisprudence relative aux professions libérales fournit plusieurs illustrations de cette problématique, notamment dans le domaine médical. À titre d'exemple, la Cour d'appel de Liège a jugé, dans un arrêt du 23 novembre 2007, qu'une table de salon offerte à une dermatologue par une société pharmaceutique constituait un avantage de toute nature imposable, dès lors que ce bien trouvait son origine dans les relations professionnelles entre les parties et procurait un enrichissement personnel identifiable.

Ces hypothèses illustrent le caractère particulièrement casuistique de la catégorie des profits. L'imposition repose ici sur une appréciation globale du contexte, de la finalité de l'avantage et de l'importance de l'enrichissement personnel procuré au bénéficiaire.

7.2.3 Limites : l'exemple des avantages résultant du hasard

Malgré l'étendue de la notion d'avantage de toute nature, certaines limites doivent être posées afin d'éviter une imposition excessive. La jurisprudence a ainsi rappelé que tous les avantages ne peuvent être qualifiés de revenus professionnels.

Un exemple particulièrement éclairant est celui des avantages résultant du hasard. La Cour de cassation a jugé que le gain d'un prix obtenu dans le cadre d'une tombola organisée par un fournisseur ne constitue pas un avantage de toute nature imposable lorsque ce gain résulte du hasard et non de l'exercice de l'activité professionnelle⁴⁶.

Dans cette hypothèse, bien que le contribuable ait eu accès à la tombola en raison de son activité, le lien causal entre l'avantage et cette activité est jugé insuffisant. L'avantage ne trouve pas sa cause dans la prestation professionnelle elle-même, mais dans un événement aléatoire.

Cette décision met en évidence une limite essentielle de la notion. Elle rappelle que l'existence d'un contexte professionnel ne suffit pas à justifier l'imposition d'un avantage. Encore faut-il que celui-ci trouve réellement sa source dans l'activité exercée. À défaut, l'imposition serait contraire au principe selon lequel seuls les revenus professionnels doivent être taxés.

7.3 Enseignements relatifs à l'étendue de la notion

Dans la catégorie des profits, la notion d'avantage de toute nature se distingue par son caractère particulièrement ouvert et évolutif. L'analyse repose largement sur les circonstances concrètes de chaque situation, ce qui permet d'appréhender des formes d'enrichissement variées, indirectes ou parfois inédites.

Cette souplesse permet au droit fiscal de s'adapter aux transformations économiques et à l'apparition de nouvelles formes d'activité professionnelle. Elle engendre toutefois une certaine insécurité juridique en raison du caractère largement casuistique de l'analyse et de l'importance laissée à l'appréciation des faits.

L'extension de la notion demeure néanmoins encadrée par deux conditions fondamentales : l'existence d'un lien avec l'activité professionnelle et la constatation d'un enrichissement personnel dans le chef du bénéficiaire. Ces exigences empêchent que tout avantage économiquement favorable soit automatiquement qualifié de revenu professionnel imposable.

La catégorie des profits illustre ainsi à la fois la grande souplesse de la notion d'avantage de toute nature et les limites nécessaires à la préservation de sa cohérence dans le système fiscal.

⁴⁶ Arrêt de la Cour de Cassation dd. 10.05.2007 (rôle n° : F.06.0002.F)

8 L'avantage de toute nature dans la catégorie des bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure

8.1 Principes généraux

Les bénéfices et profits imposables ne se limitent pas aux revenus perçus durant l'exercice effectif d'une activité indépendante ou d'une profession libérale. Les articles 27 et 28 du CIR 92 visent l'ensemble des revenus trouvant leur source dans une activité professionnelle exercée à titre indépendant, y compris lorsque leur perception intervient postérieurement à la cessation de cette activité.

La cessation de l'activité professionnelle n'exclut donc pas automatiquement la qualification de revenu professionnel. Le critère déterminant demeure l'existence d'un lien suffisamment direct entre l'enrichissement perçu et l'activité antérieurement exercée. La qualification de revenu professionnel peut ainsi subsister lorsque l'avantage trouve encore sa source dans l'activité professionnelle antérieurement exercée.

Toutefois, la disparition de l'activité professionnelle tend en principe à rompre le lien professionnel justifiant l'imposition de l'avantage. La qualification de bénéfice ou profit professionnel suppose dès lors que l'enrichissement trouve encore sa cause dans des prestations, opérations ou relations professionnelles antérieures.

8.2 L'imposition des avantages obtenus postérieurement à la cessation de l'activité

L'existence d'un bénéfice ou d'un profit imposable après la cessation d'une activité professionnelle suppose que l'avantage conserve un rattachement suffisamment direct avec l'activité antérieurement exercée. La disparition de l'activité ne fait pas obstacle, à elle seule, à l'imposition de revenus trouvant leur origine dans des opérations ou prestations accomplies durant l'exercice de cette activité.

En pratique, les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure prennent principalement la forme de recettes différées, d'indemnités, de remboursements, de reprises d'éléments patrimoniaux ou encore de plus-values demeurant liées à l'activité exercée

antérieurement. L'hypothèse d'un avantage de toute nature dans cette catégorie apparaît plus marginale dans la jurisprudence.

Néanmoins, rien n'exclut, sur le plan des principes, qu'un avantage appréciable en argent obtenu après la cessation de l'activité puisse être qualifié de bénéfice ou profit professionnel lorsqu'il constitue la contrepartie directe ou indirecte de relations professionnelles antérieures ou d'opérations réalisées dans le cadre de l'activité exercée.

La qualification demeure toutefois subordonnée au maintien d'un rattachement économique concret avec l'activité professionnelle antérieure. La jurisprudence relative aux rémunérations de dirigeants d'entreprise illustre cette logique : la Cour a refusé de qualifier de rémunération imposable le remboursement, après la clôture d'une liquidation, de cotisations fiscales précédemment supportées par un ancien dirigeant, au motif qu'au moment de leur perception, l'intéressé agissait désormais en qualité d'actionnaire et non plus dans le cadre de son mandat professionnel⁴⁷.

8.3 Enseignements relatifs à l'étendu de la notion

L'étude des bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure montre que la cessation de l'activité entraîne, en principe, la disparition du lien professionnel justifiant l'imposition d'un avantage de toute nature. Une fois l'activité définitivement cessée, l'enrichissement perçu ne peut plus automatiquement être rattaché à une activité professionnelle encore en cours.

Dès lors, lorsqu'un avantage de toute nature subsiste malgré la cessation de l'activité, le rattachement professionnel résulte soit d'un lien créé antérieurement durant l'exercice de l'activité professionnelle, dont les effets se manifestent ultérieurement, soit du maintien d'un avantage qui continue à produire ses effets après la cessation de l'activité.

Cette catégorie illustre ainsi que l'étendue de la notion d'avantage de toute nature dépend moins du moment auquel l'avantage est effectivement perçu que de la persistance du rattachement professionnel ayant donné naissance à l'enrichissement.

⁴⁷ Cass. (1re ch.) RG F.21.0106.F, 9 février 2024

9 L'avantage de toute nature dans la catégorie des pensions, rentes et allocations

9.1 Principes généraux

Les pensions, rentes et allocations imposables constituent une catégorie autonome de revenus professionnels au sens de l'article 34 du CIR 92. Bien qu'ils soient généralement perçus après la cessation de l'activité, ces revenus demeurent fiscalement rattachés à l'activité professionnelle antérieure dont ils procèdent.

Le rattachement professionnel ne disparaît toutefois pas automatiquement en l'absence d'activité effective. La jurisprudence relative au crédit-temps de fin de carrière considère ainsi que les indemnités perçues durant une suspension complète des prestations demeurent des revenus professionnels lorsqu'il subsiste un lien contractuel avec l'employeur. Dans cette hypothèse, les revenus perçus ne constituent pas des pensions, mais des indemnités compensant une perte temporaire de rémunérations, dès lors que le contrat de travail demeure suspendu et non rompu⁴⁸.

Lorsqu'un bénéficiaire reçoit, en complément de ces revenus de remplacement, un avantage appréciable en argent, tel que la mise à disposition d'un bien, la prise en charge de dépenses personnelles ou l'extinction d'une dette privée, cet avantage peut être imposé dans la même catégorie que le revenu principal auquel il se rattache.

Le critère déterminant demeure l'existence d'un lien causal entre l'avantage et le revenu de remplacement ou, plus fondamentalement, avec l'activité professionnelle antérieure. En vertu du principe selon lequel l'accessoire suit le principal, l'avantage reçoit la même qualification fiscale que la pension, la rente ou l'allocation qu'il complète.

9.2 L'étendu des avantages de toute nature en matière de pensions, rentes et allocations.

Un Circulaire récente concerne le remboursement par l'employeur à l'ONEM d'allocations de chômage temporaire indûment perçues. Lorsque ce remboursement n'est pas intégralement

⁴⁸ Jugement du Tribunal de Première Instance de Bruxelles dd. 07.10.2015

récupéré auprès du bénéficiaire, la prise en charge de cette dette personnelle constitue un avantage de toute nature⁴⁹.

Une problématique comparable apparaît en matière d'assurances de type revenu garanti souscrites au profit d'un dirigeant d'entreprise. La jurisprudence distingue à cet égard les indemnités destinées à compenser une perte de revenus professionnels, lesquelles demeurent imposables, des indemnités réparant uniquement une invalidité physique sans lien avec une perte effective de revenus. Cette distinction illustre l'importance accordée à la fonction économique réelle de l'avantage ou de l'indemnité pour déterminer son rattachement à un revenu professionnel⁵⁰.

Cette hypothèse illustre que l'avantage imposable ne suppose pas nécessairement la mise à disposition d'un bien au sens strict, mais peut également résulter de la prise en charge d'une obligation personnelle du bénéficiaire. L'enrichissement imposable réside alors dans l'économie de dépense réalisée grâce à l'intervention du tiers débiteur.

9.3 Enseignements relatifs à l'étendue de la notion

L'analyse des pensions, rentes et allocations confirme que la notion d'avantage de toute nature ne se limite ni aux rémunérations perçues durant l'exercice effectif d'une activité professionnelle, ni à la simple mise à disposition de biens. L'avantage imposable peut également résulter de la prise en charge d'une dette personnelle ou de toute intervention procurant au bénéficiaire un enrichissement appréciable en argent.

Cette catégorie illustre également que le rattachement professionnel d'un avantage peut subsister malgré l'absence d'activité effective, pour autant qu'il conserve un lien économique suffisamment concret avec l'activité professionnelle antérieure ou le revenu de remplacement concerné.

⁴⁹ Circulaire 2023/C/75 du 13 septembre 2023 relative à la récupération auprès de l'employeur d'allocations de chômage temporaire payées indûment.

⁵⁰ Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne) (fisc.) (12e ch.) n° 19/213/A, 15 décembre 2021

Conclusion générale

Au terme de cette analyse, la notion d'avantage de toute nature apparaît comme l'une des notions les plus évolutives et les plus protéiformes du droit fiscal belge. Initialement conçue comme un simple correctif destiné à empêcher qu'une rémunération échappe à l'impôt en raison de sa forme non monétaire, elle s'est progressivement transformée en un instrument général d'appréhension des enrichissements liés, directement ou indirectement, à l'activité professionnelle.

La jurisprudence révèle ainsi une notion capable d'épouser des réalités économiques extrêmement diverses. L'avantage imposable peut prendre la forme d'une mise à disposition gratuite, d'une économie de dépense, d'un enrichissement patrimonial indirect, d'un mécanisme sociétaire complexe, d'un avantage différé, d'une prise en charge de dette ou encore d'un droit économique futur. Derrière cette diversité apparente, la jurisprudence recherche toutefois un élément commun : l'existence d'un enrichissement présentant un rattachement suffisant à une activité professionnelle.

Cette évolution témoigne du déplacement progressif du centre de gravité de la matière : d'une approche essentiellement juridique et formelle vers une analyse de plus en plus fondée sur la réalité économique des opérations. La qualification fiscale dépend désormais moins de la structure juridique choisie par les parties que de l'avantage économique réellement obtenu par le contribuable.

Cette extension jurisprudentielle n'est cependant pas sans limites. Les exigences d'un enrichissement identifiable, d'un rattachement professionnel concret et de sécurité juridique continuent de constituer des garde-fous essentiels face à l'élargissement progressif de la notion.

L'évolution constante des pratiques économiques et technologiques laisse par ailleurs entrevoir l'apparition future de nouvelles formes d'enrichissement professionnel susceptibles d'être appréhendées par la notion d'avantage de toute nature. Le développement de nouveaux mécanismes numériques, financiers ou sociétaires pourrait ainsi conduire la jurisprudence à poursuivre l'adaptation de cette notion aux réalités économiques contemporaines.

Tant qu'aucune définition légale générale ne viendra fixer plus précisément les contours de l'avantage de toute nature, son appréciation continuera à relever d'une construction

essentiellement jurisprudentielle, évoluant au rythme des transformations économiques et technologiques contemporaines.

Bibliographie

1 Législation

Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92)

Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (AR/CIR 92)

2 Jurisprudence

Voir Annexe I : Tableau récapitulatif des décisions jurisprudentielles

3 Doctrine

Ouvrages :

- *Les manuels pratiques, L'impôt des personnes physiques*, Anthémis, 2025.
- *Fiscalité et mobilité : ISOC, IPP, TVA*, Limal : Anthemis, 2023
- *Les rémunérations alternatives : comment doper (le salaire de) vos travailleurs ?* Wellemans, Nathalie, Limal : Anthemis, 2025
- *Quelques rémunérations alternatives sous la loupe*, Rouls, Vincent, Malines : Wolters Kluwer Belgium, 2025
- *Le régime fiscal et social des voitures de société en Belgique*, Pairon, Bruno, Malines : Wolters Kluwer Belgium, 2025
- *Guide de la fiscalité salariale pour les entreprises : réglementation en matière de précompte professionnel ?* Caluwaerts, Isabelle; Criel, Peggy, Liège : Wolters Kluwer, 2022

Articles :

- Jef Wellens, « Avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'activité professionnelle », monKEY.(N° Kluwer 13246302).

4 Sources administratives

- Circulaire administratives
- Commentaires administratifs du CIR 92 (Com. IR)
- Décisions anticipées

5 Sources électroniques :

- [SPF Finance](#)
- [MonKEY](#)
- [Fisconet Plus](#)
- [Fiscologue](#)
- [Taxwin](#)

