

T



Qualification  
fiscale des revenus  
des plateformes  
numériques à l'ère  
d'une plus grande  
transparence fiscale

*Implications concrètes du DAC 7*



**Baptistin Alaïme**

Avocat | Partner  
baptistin.alaïme@tuerlinckx.eu

## Auteurs

### *Carrière académique:*

Baptistin est titulaire d'un Master en Droit (UCL, 2015) et s'est spécialisé dans le domaine de la fiscalité en obtenant un Master complémentaire en Droit Fiscal (ULB, 2016, grande distinction).

### *Expérience professionnelle:*

En tant qu'avocat dont la langue maternelle est le français, Baptistin se concentre également sur les différences juridico-fiscales entre la Flandre et la Wallonie. Il traite des dossiers nationaux ayant des implications fiscales des deux côtés de la frontière linguistique.

Baptistin est inscrit au barreau de Charleroi. Il assiste régulièrement les entreprises confrontées à des contrôles, notamment dans le secteur de l'Horeca, de la construction et de la sous-traitance, de l'IT, ...

Il est souvent appelé à intervenir lors de visites fiscales afin de s'assurer du respect des droits fondamentaux du contribuable et des règles de procédure (voir les nombreux séminaires donnés sur cette matière).

Son expérience en matière de contentieux fiscal lui a appris que le non-respect des obligations déclaratives constitue très souvent la première porte d'entrée d'un contrôle fiscal. C'est pourquoi il épaula les contribuables en matière de compliance fiscale et en particulier concernant le registre UBO.

Baptistin a résolu plusieurs litiges fiscaux de grande ampleur dans le secteur du transport, notamment avec des aspects internationaux.

De manière plus générale, il défend souvent les contribuables confrontés à des problèmes fiscaux en raison de leur établissement ou présence à l'étranger : contestation de la localisation du domicile fiscal, établissements stables, salary-split, relations intra-groupes, convention préventive de double imposition, limitation de la déduction des paiements vers les paradis fiscaux, taxe caïman, etc.

Depuis plusieurs années, Baptistin assiste les investisseurs en cryptomonnaies sur le plan fiscal. Au fur et à mesure, il a développé une expertise particulière dans cette matière. Il s'est familiarisé avec les pratiques du monde des cryptomonnaies, ce qui lui permet de déterminer les conséquences fiscales des investissements effectués. Dans ce cadre, il est co-auteur du livre : « Cryptomonnaies cryptiques taxes », Ertzberg, 2022.

Il est régulièrement invité comme orateur auprès des professions économiques, des groupements professionnels ou encore des associations étudiantes, notamment en matière de procédure fiscale ou de législation anti-blanchiment de capitaux.

Il intervient ainsi comme orateur lors de séminaires organisés par Forum For the Future, NCOI (Kluwer), l'UCM, Securex, Capitant Liège, Teleseminar, KMO team, East Accountancy, etc.

**Publications récentes:**

- ALAIME B. en DUJARDIN T., “Rechtbank geeft bijkomende verduidelijking over de grenzen van de CRS-controles”, *Fisc. Act.* 2023, nr. 12, 6-9.
- ALAIME B. EN DUJARDIN T., “Niet-aangifte buitenlandse rekening is nog geen bewijs van kwaad opzet”, *Fisc. Act.* 27 oktober 2021, nr. 34, 10-12.
- VAN MOPPES D., VAN HEMELEN J. EN ALAIME B., Cryptomunten cryptisch belast.
- ALAIME B., “Hoofdstuk VIII - Verhitte gemoederen rond rijksinwonerschap”, *Tien hete hangijzers in de fiscale praktijk*, 2020, Die Keure, pp 142-161.
- ALAIME B. « Le nouveau régime de la copropriété volontaire, une alternative à la société simple ? », *Jurim.pratique.*, Larcier, 2022, n° 2-3, pp. 435 et s.
- ALAIME B., *Cotisation distincte sur commissions secrètes : la fin d'une double imposition injustifiée et injuste*, – Forum For the Futur, 1er oktober 2019.
- ALAIME B., *La chasse fiscale aux comptes bancaires étrangers et aux fonds qu'ils contiennent est ouverte*, 2 september 2019, Legalnews.
- ALAIME B., *Plus de double taxation à l'intérieur de l'Union européenne à partir du 1er juillet 2019 Plus de double taxation à l'intérieur de l'Union européenne à partir du 1er juillet 2019*, 1 juli 2019, Forum for the Futur et Legalnews.
- ALAIME B., *Un assujetti peut déduire la TVA après l'expiration du délai préfix de 3 ans en cas de facturation tardive*, website Tuerlinckx Tax Lawyers.
- ALAIME B., *Le registre UBO est devenu une réalité et tout le monde y aura accès* – Forum For the Future (dreamteam book 2019).
- ALAIME B., *La notion de domicile fiscal dans un monde où la mobilité des personnes physiques est toujours plus grande* – Forum for the Future (dreamteam book 2020).
- VAN MOPPES D., VAN HEMELEN J. en ALAIME B., *Cryptomunten cryptisch belasting*, 2022, 88p.
- ALAIME B. en DUJARDIN T., “Het tijdperk van fiscale transparantie: Wat zijn de grenzen van de fiscale administratie bij het aanwenden van de internationale inlichtingen?”, *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen*, 2024, 297-436.



**Maurice De Mey**

Counsel

## Auteurs

### *Carrière académique:*

Licencié en sciences commerciales et financières  
Diplômé de la Fiscale Hogeschool (FHS-EHSAL)

### *Expérience professionnelle:*

Compte tenu de son expertise particulière, notamment dans le domaine de l'impôt des personnes physiques, et de son expérience en tant que professeur à la Fiscale Hogeschool (FHS-EHSAL), Monsieur Maurice De Mey prend la fonction de Counsel au sein du cabinet Tuerlinckx Tax Lawyers.

Également:

- Conseil fiscal interne certifié ITAA.
- Professeur à la Fiscale Hogeschool.
  - Cours: pratique de l'impôt des personnes physiques.
  - Post-graduat : pratique de l'impôt des personnes physiques.
- Ancien Président de jury d'examen ITAA.
- Membre de la commission pour la réforme de l'impôt des personnes (2009-2010).
- Mem.bre de la commission Taxcification (2014 - ...).
- Membre du groupe d'experts pour la Région Bruxelloise (2014 – 2015).
- Orateur divers séminaires: Ehsal – FHS , NCOI, Kluwer Software, Cercle d'études des Notaires – Flandre Orientale, Forum for the Future, CRECCB.

### *Publications récentes:*

- Auteur : Guide déclaration impôt des personnes - Kluwer (édition annuelle).
- Coauteur: Fiscaal Compendium – Kluwer.
- Coauteur: Handboek Personenbelasting - Kluwer.
- Coauteur : Fiscaal Praktijkboek – Kluwer.
- Auteur : Habitation et fisc - Kluwer.
- Coauteur : Ménages nouvellement reconstitués – Kluwer.
- Coauteur: Droit fiscal – Intersentia.
- Diverses revues fiscales.



**Tisha Dujardin**

Avocat | Senior Associate  
tisha.dujardin@tuerlinckx.eu

## Auteurs

### *Carrière académique:*

Tisha a obtenu un Master en droit, avec un spécialisation en droit fiscal (UA, 2019).

### *Expérience professionnelle:*

Tisha est inscrite au Barreau de la province d'Anvers depuis 2019.

### *Publications récentes:*

- ALAIME B. en DUJARDIN T., “Het tijdperk van fiscale transparantie: Wat zijn de grenzen van de fiscale administratie bij het aanwenden van de internationale inlichtingen?”, *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen*, 2024, 297-436.
- POLFLIET E. en DUJARDIN T., “*Het einde van de oneindige aanslagtermijn(?)*”, 5 mei 2023, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/het-einde-van-de-oneindige-aanslagtermijn>.
- ALAIME B. en DUJARDIN T., “Rechtbank geeft bijkomende verduidelijking over de grenzen van de CRS-controles”, *Fisc. Act.* 2023, nr. 12, 6-9.
- TUERLINCKX J. en DUJARDIN T., “De indiciaire taxatie anno 2022”, *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen*, 2023, 371-402.
- POLFLIET E. en DUJARDIN T., “Ministerraad keurt voorontwerp goed dat fiscaal landschap ingrijpend zal veranderen”, *Fisc. Act.* 2022, nr. 27, 1-4.
- DUJARDIN T., “TAX-ALERT De forfaitaire belastingplichtige/BTW-plichtige is niet meer..”, 26 januari 2022, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/tax-alert-de-forfaitaire-belastingplichtigebtw-plichtige-niet-meer>.
- ALAIME B. en DUJARDIN T., “Niet-aangifte buitenlandse rekening is nog geen bewijs van kwaad opzet”, *Fisc. Act.* 27 oktober 2021, nr. 34, 10-12.
- DUJARDIN T., “Buitenlandse rekeningen en wat met de taks op beursverrichtingen?”, 8 februari 2021, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/buitenlandse-rekeningen-en-wat-met-de-taks-op-beursverrichtingen>.
- DUJARDIN T., Hoofdstuk IX “Internationaal werk, (inter)nationaal belast?”, *Tien hete hangijzers in de fiscale praktijk*, 2020, 162-183.



**Emily Polfliet**

Avocat-Associate  
emily.polfliet@tuerlinckx.eu

## Auteurs

### *Carrière académique:*

Emily a obtenu un Master en droit, avec une spécialisation en droit fiscal, à Universiteit Antwerpen en 2020.

### *Expérience professionnelle:*

Emily Polfliet a deux compétences principales : l'impôt des personnes physiques et la procédure fiscale. Les doctrines techniques de l'impôt des personnes physiques n'ont aucun secret pour elle. Que vous soyez perdu dans l'écheveau du bonus logement, du calcul et de l'attribution des déductions fiscales ou de l'imposabilité au titre de revenu professionnel, tout cela fait partie des compétences de base d'Emily. En collaboration avec Tisha Dujardin, elle traite activement diverses questions relatives aux benefits & compensations, que ce soit en termes de conseil ou de soutien en cas de litige.

### *Publications récentes:*

- POLFLIET E. en DUJARDIN T., “*Het einde van de oneindige aanslagtermijn(?)*”, 5 mei 2023, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/het-einde-van-deoneindigeaanslagtermijn>.
- DUJARDIN, T. en POLFLIET, E., “Ministerraad keurt voorontwerp goed dat fiscaal landschap ingrijpend zal veranderen”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 27, 1-4.
- POLFLIET E., TUERLINCKX, J. en VERHEYDEN, N., “Structurele nota omtrent de problematiek van de aangiften in de directe belastingen”, *WeLearn* en *Tuerlinckx Tax Lawyers*, 15 augustus 2022.
- POLFLIET, E., “Betonstop: nieuwe miserietaks staat in de steigers”, 27 april 2022, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/betonstop>.
- POLFLIET, E., “De aangifte van een goed in het buitenland – wat u moet weten”, 15 september 2021, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/de-aangifte-van-een-goed-het-buitenland-wat-u-moet-weten>.
- POLFLIET, E., Zoveelste celebrity tegen de domicilielamp , 22 september 2020, <https://www.tuerlinckx.eu/nl/shares-expertise/zoveelste-celebrity-tegen-de-domicilielamp>.

<b>I. DAC 7 : une visibilité complète sur les opérations réalisées par l'intermédiaire des plateformes numériques</b>	8
1) Objectif : faciliter le contrôle par les autorités fiscales des revenus perçus par l'intermédiaire des plateformes numériques	8
2) Echange international d'informations	9
3) Transposition en droit belge	10
4) Quelles sont les plateformes visées ?	11
5) Quelles sont les informations communiquées par les plateformes à l'administration fiscale belge ?	14
<b>II. Conséquences pour les contribuables</b>	16
1) Contrôles en vue	16
2) Contrôles sur base d'informations provenant de l'étranger (application potentielle de l'article 358, §1er, 2° CIR 1992)	17
3) Conséquences pour les revenus non déclarés	18
4) Litiges sur la qualification du revenu : exonéré dans le cadre de la gestion normale de patrimoine, revenu divers, immobilier ou professionnel ?	19
<b>III. Qualification des revenus</b>	21
1) Gestion normale de patrimoine	21
2) Activité professionnelle	23
3) Revenus divers	27
4) Le régime fiscal de l'économie collaborative	27
<b>IV. Conclusion</b>	29

*La directive DAC 7 est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023. Cette directive oblige les plateformes numériques opérant à l'échelle mondiale dans l'Union européenne à fournir aux autorités fiscales un ensemble de données sur les transactions effectuées par leurs utilisateurs.*

*Après avoir évoqué le fonctionnement du DAC 7 (**partie I**), cette contribution analyse les conséquences de cette nouvelle forme d'échange d'informations pour les contribuables belges (**partie II**). Enfin, les principales notions liées à la détermination de la qualification fiscale des revenus sont rappelées dans le cadre des nouvelles pratiques de l'économie numérique (**partie III et IV**) : Airbnb, Vinted, Twitch, Uber, etc.*

## **I. DAC 7 : une visibilité complète sur les opérations réalisées par l'intermédiaire des plateformes numériques**

### **1) Objectif : faciliter le contrôle par les autorités fiscales des revenus perçus par l'intermédiaire des plateformes numériques**

1. La Directive 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (ci-après « DAC 7 ») a été adoptée afin de tenir compte du développement important de la numérisation de l'économie ces dernières années. Il est en effet devenu désormais fréquent et commun d'utiliser des plateformes telles que Airbnb, Uber, Vinted, etc.

DAC 7 s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale. Jusqu'ici, les autorités fiscales avaient peu de visibilité sur les revenus générés par l'intermédiaire de ces plateformes, ce qui rendait difficile les contrôles<sup>1</sup>. Elles devaient s'adresser directement aux plateformes sans pouvoir identifier individuellement les contribuables concernés, ce qui posait des problèmes de régularité (fishing expedition) et d'efficacité. Ainsi, en Belgique, dès 2017, le SPF Finances a annoncé mettre en place des contrôles ciblés des propriétaires de biens immobiliers qui les mettent en location via la plateforme Airbnb. Les contrôles des revenus générés grâce à la plateforme Airbnb étaient effectués sur base de la technique du *scraping* qui consiste à extraire des données d'un site web<sup>2</sup>, ce qui était relativement lourd en pratique.

2. En bref, les administrations fiscales devaient aller chercher proactivement les données auprès des plateformes numériques. La mise en place de DAC 7 consiste à inverser le processus. Désormais, l'information sera directement récoltée par les plateformes et communiquée aux autorités fiscales aux fins de contrôle.

1 Considérant 5 de DAC 7.

2 Questions et Réponses, Chambre, 54, n° 145, p. 240-241.

**DAC 7 : une visibilité complète**

## 2) Echange international d'informations

**3.** La mise en place d'un système commun par le biais d'une directive a été présentée comme nécessaires en raison du caractère transfrontalier de l'utilisation des plateformes numériques<sup>3</sup>. Par exemple, la mise en location d'une maison de vacances dans le sud de la France par un résident belge intéresse aussi bien l'administration fiscale française puisque les loyers seront imposables en France, que son homologue belge étant donné que les revenus seront exonérés en Belgique mais sous réserve de progressivité, ce qui aura une incidence sur la détermination du taux progressif (taux moyen).

DAC 7 introduit donc également un échange intra-européen d'informations. Les données reçues par chaque Etat membre des plateformes seront échangées avec les autres Etats Membres susceptibles de disposer du pouvoir d'imposition sur les revenus perçus par l'intermédiaire des plateformes.

Il s'agit d'un système similaire à l'échange international d'informations financières CRS/FATCA, déjà en vigueur depuis 2016. Sur base de l'information reçue, l'administration fiscale belge pourra procéder à des contrôles automatisés en croisant les données issues de l'échange d'information DAC 7 avec les déclarations fiscales des contribuables, comme elle le fait déjà efficacement dans le cadre des contrôles CRS/FATCA.

**4.** Par ailleurs, certains Etats Membres avaient déjà imposé des obligations de déclarations nationales aux plateformes actives sur leur territoire. Un système commun était donc nécessaire pour éviter que les plateformes soient tenues de se conformer à différentes législations nationales.

**5.** A côté de DAC7, dans le cadre des travaux de l'OCDE, un accord international multilatéral concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux revenus tirés de plateformes numériques a déjà été signé par 25 Etats<sup>4</sup>, dont certains ne font pas partie de l'Union européenne. A terme, l'échange d'informations et la transparence ne s'arrêtera donc pas aux frontières de l'Union européenne.



<sup>3</sup> Considérant 8 de DAC 7.

<sup>4</sup> Listes des pays signataires publiés par le SPF Finances : <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/dpi-mcaa-signatories.pdf>.

**DAC 7 : une visibilité complète**

### 3) Transposition en droit belge

6. Anticipant l'adoption de DAC 7, la Belgique a mis en place un système dit « DAC 7 light » dès janvier 2021 en adoptant l'article 321*quater* du Code d'Impôts sur les Revenus 1992 (ci-après « CIR 1992 »).

Le système était qualifié de « light » car son champ d'application était plus restreint que celui de DAC 7. Grosso modo, « DAC 7 light » se limitait à imposer aux plateformes la communication d'informations concernant les services rendus par leur intermédiaire alors que DAC 7 vise également les ventes de biens.

7. Les règles de DAC 7 light, entrées en vigueur le 9 janvier 2021<sup>5</sup>, ont été supprimées par la loi du 21 décembre 2022<sup>6</sup> qui a procédé à la transposition complète de DAC 7. Les anciennes règles de DAC 7 light sont toutefois restées en vigueur jusqu'au 31 mars 2023 par souci de continuité.

La nouvelle réglementation est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>7</sup>. Les règles sont contenues aux articles 321*quater* CIR 1992 et suivants.

8. La présente contribution n'aborde que les règles DAC 7 en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023. Le but de celle-ci n'est pas d'exposer dans le détail les obligations qui incombent aux plateformes mais de déterminer les conséquences sur le plan fiscal des utilisateurs belges de celles-ci. Les développements qui suivent ne sont dès lors pas exhaustives en ce qui concerne les obligations des plateformes.

5 Loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes, M.B. 31 décembre 2020.

6 Loi du 21 décembre 2022 transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/15 (UE) relative à la coopération administrative dans le domaine fiscale.

7 Article 18 de la loi du 21 décembre 2022 transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/15 (UE) relative à la coopération administrative dans le domaine fiscale.

**DAC 7 : une visibilité complète**

#### 4) Quelles sont les plateformes visées ?

9. La réglementation s'applique aux « *opérateurs de plateforme déclarant* » qui permettent à leurs utilisateurs d'exercer « *une activité concernée* ».

10. Une « *plateforme* » est définie comme « *tout logiciel, y compris tout ou partie d'un site internet, ainsi que les applications, y compris les applications mobiles, qui sont accessibles aux utilisateurs et qui permettent aux vendeurs d'être connectés à d'autres utilisateurs afin d'exercer, directement ou indirectement, une activité concernée destinée à ces autres utilisateurs. Il inclut également tout mécanisme de perception et de paiement d'une contrepartie pour l'activité concernée* ».

Sont exclus, les « *les logiciels qui, sans intervenir autrement dans l'exercice d'une activité concernée, permettent exclusivement :*

- a) *de traiter les paiements liés à l'activité concernée;*
- b) *aux utilisateurs, de répertorier une activité concernée ou d'en faire la publicité;*
- c) *de rediriger ou de transférer les utilisateurs vers une plateforme; »*

11. Les « *activités concernées* » sont « *une activité exercée en échange d'une contrepartie et consistant en:*

- d) *la location de biens immobiliers, y compris à usage résidentiel et commercial, ainsi que tout autre bien immeuble et emplacement de stationnement;*
- e) *un service personnel;*
- f) *la vente de biens;*
- g) *la location de tout mode de transport; ».*

La réglementation vise donc des plateformes telles que Airbnb, Uber, Onlyfans, Twitch, Deliveroo, etc.

**DAC 7 : une visibilité complète**

**12.** Un « *opérateur de plateforme* » désigne « *une entité concluant un contrat avec des vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une plateforme* ».

**13.** Un « *vendeur* » est un concept large qui désigne tout utilisateur d'une plateforme, qu'il s'agisse d'une personne physique, intervenant en tant que particulier ou en tant qu'entreprise, ou d'une entité (lire de manière synthétisée « *une entreprise* »).

**14.** Les informations à communiquer sont celles concernant un « *vendeur à déclarer* ». Ce dernier est défini comme un vendeur qui est résident d'une juridiction soumise à la déclaration ou qui a donné en location des biens immobiliers situés dans une juridiction soumise à déclaration.

Sont toutefois exclus :

- les entités publiques ;
- l'entité pour laquelle l'opérateur de la plateforme a facilité plus de 2.000 activités en lien avec des locations immobilières (en d'autres mots, un « hôtelier professionnel ») ;
- le vendeur pour lequel la plateforme a facilité, au moyen de la vente de biens, moins de 30 activités, pour lesquelles le montant total des contreparties n'a pas dépassé 2.000 EUR au cours de la période de déclaration (vendeur occasionnel).

**15.** Pour être visé par la réglementation belge en tant qu'« *opérateur de plateforme déclarant* », l'opérateur de plateforme doit :

- a) être résident fiscal belge ou remplir l'une des conditions suivantes :
  - i. être constitué conformément à législation belge ;
  - ii. avoir son siège de direction en Belgique (cfr. la théorie du siège réel) ;
  - iii. posséder un établissement stable en Belgique et ne pas être un opérateur de plateforme qualifié hors Union.

**DAC 7 : une visibilité complète**

- b) ne pas être un résident fiscal d'un Etat membre, ni constitué ou géré dans un Etat membre, ni ne possède d'établissement stable dans un Etat membre, mais doit faciliter l'exercice d'une activité concernée par des vendeurs à déclarer ou une activité concernée consistant en la location de biens immobiliers situés dans un Etat membre et n'est pas un opérateur de plateforme qualifié hors Union.

Les opérateurs qui sont actifs dans plusieurs Etats Membres peuvent choisir l'Etat membre dans lequel ils effectueront leur obligation de déclaration. Les opérateurs établis en dehors de l'Union européenne doivent choisir un Etat membre, dans lequel ils sont actifs, afin de se conformer à leur obligation.

**16.** En bref, sans entrer plus dans le détail, le champ d'application de DAC 7 est très large et vise toute plateforme qui est établie dans l'Union européenne ou qui facilite l'exercice d'une activité concernée par un résident européenne ou qui facilite la location de biens immobiliers dans l'Union européenne.

Tout utilisateur belge de telles plateformes est susceptible d'être concerné par le système d'échange d'informations mise en place par DAC 7.

**17.** Les définitions exposées ci-avant sont reprises à l'article 321<sup>quater</sup> CIR 1992.

**DAC 7 : une visibilité complète**

## 5) Quelles sont les informations communiquées par les plateformes à l'administration fiscale belge ?

**18.** Les opérateurs de plateforme visés au titre précédent doivent collecter pour chaque vendeur personne physique, les informations suivantes<sup>8</sup> :

- a) les nom et prénom ;
- b) l'adresse principale ;
- c) Tout numéro d'identification fiscale (ci-après « NIF ») délivré à ce vendeur, accompagné de la mention de chaque juridiction de délivrance, et, en l'absence de NIF, le lieu de naissance dudit vendeur ;
- d) le numéro d'identification T.V.A. de ce vendeur, le cas échéant ;
- e) la date de naissance.

Pour les vendeurs qui sont des entités (entreprises), les opérateurs doivent collecter les informations suivantes<sup>9</sup> :

- a) la dénomination sociale ;
- b) l'adresse principale ;
- c) tout NIF délivré à ce vendeur, accompagné de la mention de chaque juridiction de délivrance ;
- d) le numéro d'identification T.V.A. de ce vendeur, le cas échéant ;
- e) le numéro d'immatriculation d'entreprise ;
- f) l'existence de tout établissement stable par l'intermédiaire duquel les activités concernées sont exercées dans l'Union, le cas échéant, avec indication de chaque État membre dans lequel se trouve un établissement stable.

**19.** En ce qui concerne les locations de biens immeubles, les opérateurs doivent recueillir l'adresse de ceux-ci ainsi que leur numéro d'enregistrement s'il a été délivré à la plateforme<sup>10</sup>.

8 Article 321quinquies, §1<sup>er</sup>, al. 1 CIR 1992.

9 Article 321quinquies, §1<sup>er</sup>, al. 2 CIR 1992.

10 Article 321quinquies, §5 CIR 1992.

**DAC 7 : une visibilité complète**

**20.** Les opérateurs doivent communiquer au SPF Finances (ou à l'autorité fiscale du pays dans lequel ils doivent procéder à la déclaration dans le cadre de DAC 7) les informations reprises ci-avant ainsi que<sup>11</sup> :

- Le montant total des contreparties versées ou créditées au bénéfice du vendeur ;
- Tous frais, commissions ou taxes retenus ou prélevés par l'opérateur de plateforme ;
- L'identifiant du ou des comptes financiers sur lesquels la ou les contreparties sont versées au vendeur.

**21.** Pour la location de biens immobiliers, les opérateurs devront également communiquer<sup>12</sup> :

- L'adresse du ou des biens immeubles loués par le vendeur ;
- Le nombre de jours de location.

**22.** Les informations reprises ci-avant doivent être communiquées au SPF Finances au plus tard le 31 janvier de l'année suivant l'année civile pendant laquelle le vendeur est identifié comme un vendeur à déclarer<sup>13</sup>.

11 Article 321sexies, §5, 1) et 2) CIR 1992.

12 Article 321sexies, §5, 3) CIR 1992.

13 Article 321sexies, §1er, al. 1<sup>er</sup> CIR 1992.

## II. Conséquences pour les contribuables

### 1) Contrôles en vue

**23.** Le système mis en place par DAC 7 va permettre à l'administration fiscale belge de se constituer une base de données importante sur les opérations réalisées par les contribuables belges par l'intermédiaire de plateformes numériques. L'information sera reçue directement des plateformes belges ou indirectement dans le cadre de l'échange automatique d'informations entre les Etats membres.

Pour être tout à fait complet, la constitution de cette base de données a déjà commencé puisque les règles de DAC 7 light étaient entrées en vigueur en janvier 2021. Les informations relatives aux services rendus par l'intermédiaire des plateformes (en ce compris les locations immobilières) devaient être déclarés au plus tard le 31 mars de l'année concernée. Ainsi, la déclaration de l'année 2021 devait être introduite au plus tard le 31 mars 2022 (mais l'échéance a été reportée au 16 mai 2022).

**24.** Si l'économie s'est modernisée, il en va de même de la manière dont l'administration fiscale exerce ses contrôles. Avec l'augmentation de la transparence fiscale, elle reçoit de plus en plus d'informations mais est en mesure de traiter celles-ci, notamment en recourant à des logiciels informatiques (*data mining*, etc.).

L'administration va dès lors croiser les informations reçues dans le cadre de DAC 7 avec les déclarations fiscales introduites par les contribuables.

A l'instar des contrôles effectués sur base des données CRS/FATCA, il est probable qu'une demande de renseignements soit envoyée dès qu'un contribuable n'a pas déclaré des revenus repris sur les fiches DAC 7 ou lorsque les montants déclarés ne correspondent pas à ceux repris sur les fiches.

**25.** Les contrôles portant sur les revenus issus de l'économie numérique connaîtront donc une augmentation significative au cours des prochaines années.

## 2) Contrôles sur base d'informations provenant de l'étranger (application potentielle de l'article 358, §1er, 2° CIR 1992)

**26.** DAC 7 prévoit un échange international d'informations. L'administration fiscale belge va donc recevoir de ses homologues étrangers des informations pour lesquelles elle pourrait éventuellement procéder à des impositions et investigations dans les délais des articles 358, §1er, 2° et 333/2 CIR 1992.

**27.** Pour rappel, l'article 358, §1er, 2° CIR 1992 prévoit un délai extraordinaire d'imposition de 24 mois permettant à l'administration de procéder à l'imposition de revenus, même après l'expiration des délais d'imposition de 3 ans, ou du délai extraordinaire de 7 ans (aujourd'hui : 10 ans) pour fraude fiscale prévus à l'article 354 du CIR 1992. Ce délai extraordinaire est applicable lorsqu'elle reçoit de l'information de l'étranger faisant apparaître que des revenus n'ont pas été déclarés au cours des 5 années qui précèdent l'année de sa prise de connaissance des informations.

L'article 358, §1er, 2° CIR 1992 vise « l'obtention d'informations de l'étranger, pour lequel un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations et sur lequel ce fondement juridique se rapportant à un impôt est d'application ». Les informations reçues de l'étranger dans le cadre de DAC 7 tombent donc dans le champ de cette disposition.

**28.** A nouveau, une anticipation peut être faite en se référant à la manière dont l'administration fiscale applique l'article 358 CIR 1992 dans le cadre des contrôles CRS/FATCA. Elle considère que lorsqu'elle reçoit une fiche CRS pour une année déterminée, l'article 358, §1er, 2° CIR 1992 l'autorise à contrôler et à imposer les 5 exercices d'imposition qui précèdent l'année durant laquelle l'information de l'étranger a été portée à sa connaissance, alors que cette information ne porte que sur une année. En d'autres mots, l'administration revient systématiquement 5 ans en arrière dans le cadre d'un contrôle CRS/FATCA.

Il est à craindre qu'elle procède également de la sorte en ce qui concerne les contrôles effectués à la suite de la réception d'information de l'étranger dans le cadre de DAC 7.

**Conséquences pour les contribuables**

**29.** Toutefois, un récent jugement du 11 janvier 2023 du Tribunal de Première Instance d'Anvers, a sanctionné cette pratique en matière de contrôle CRS/FATCA<sup>14</sup>. En se référant à l'exposé des motifs de la loi ayant instauré l'article 333/2 CIR 1992<sup>15</sup> (la disposition permettant des investigations durant les années mentionnées à l'article 358, §1er, 2° CIR 1992), le Tribunal a considéré que l'article 358, §1er, 2° CIR 1992 permettait uniquement d'imposer les années concernées par l'information reçue de l'étranger, et non systématiquement les 5 exercices d'imposition qui précèdent la prise de connaissance des informations.

L'administration a interjeté appel du jugement. Si ce jugement est confirmé, les contribuables soumis à un contrôle sur base des informations DAC 7 provenant de l'étranger pourront l'invoquer afin de restreindre la portée dans le temps des contrôles que l'administration effectuerait au-delà des limites légales.

### **3) Conséquences pour les revenus non déclarés**

**30.** Lorsque les revenus concernés n'ont pas été déclarés, l'administration procédera à leur imposition selon le régime fiscal qui s'y applique (revenus divers, revenus immobiliers, revenus professionnels, revenus mobiliers) et établira un accroissement d'impôt.

Il pourrait par exemple s'agir d'un propriétaire de biens immeubles situés en Belgique ou à l'étranger qui n'a pas déclaré les loyers tirés de la location via Airbnb de ceux-ci. Les influenceurs sont également dans le viseur de l'administration fiscale et potentiellement concernés par DAC 7 lorsqu'ils utilisent une plateforme soumise à l'obligation déclarative. Récemment, une influenceuse flamande a créé la polémique en affirmant publiquement qu'elle ne déclarait pas les revenus générés grâce à son compte Onlyfans. En réponse à une question parlementaire à ce propos, le ministre des Finances a fait mention du système DAC 7 qui permettra à l'avenir de contrôler plus efficacement ce type de profil<sup>16</sup>.

14 Civ., Anvers, 11 janvier 2023, 21/4447/A), inédit, commenté dans *Act. Fisc.*, n° 2023/17.

15 Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, 2015-16, n° 54-1875/1, 33 ; Doc. parl., Chambre, 2015-16, n° 54-1875/9, 45-46).

16 Question orale 55033336C du 25 janvier 2023 de monsieur Vermeersch, Compte Rendu Intégral, 2022-2023, Com 973, p. 36-38.

**Conséquences pour les contribuables**

**31.** L'on peut se demander si l'administration fiscale appliquera un accroissement d'impôt de 10% ou si elle développera une pratique consistant à établir un accroissement d'impôt de 50% en retenant systématiquement l'intention frauduleuse dans le chef des contribuables qui n'auraient pas déclarés leurs revenus provenant des plateformes numériques. Dans le cadre des contrôles CRS/FATCA, un accroissement de 50% est quasiment systématiquement appliqué lorsque les comptes à l'étranger n'ont pas été déclarés.

Dans ce cadre, il ne faut pas oublier que « DAC 7 light » imposait notamment aux plateformes d'informer leurs utilisateurs sur leurs obligations fiscales.

L'administration pourrait alors essayer de s'appuyer sur les informations transmises par les plateformes dans ce cadre pour soutenir que les utilisateurs ne pouvaient ignorer qu'ils devaient déclarer les revenus perçus par l'intermédiaire de la plateforme. En pratique, il conviendra de nuancer cette position car tout le monde ne lit pas attentivement ce qui se trouve sur une page web et les utilisateurs cliquent souvent sur « accepter » sans parcourir les conditions générales.

**4) Litiges sur la qualification du revenu : exonéré dans le cadre de la gestion normale de patrimoine, revenu divers, immobilier ou professionnel ?**

**32.** Les informations reçues de DAC 7 et les contrôles qui suivront vont augmenter les litiges concernant la qualification fiscale des revenus concernés.

En effet, les activités visées s'inscrivent souvent dans un cadre privé, en dehors de l'exercice de l'activité professionnelle « principale » du contribuable. Toutefois, en fonction de leur intensité et de la manière dont elles sont exercées, ces activités pourraient être qualifiées de professionnelles. Des discussions pourraient ainsi naître entre le contribuable et l'administration fiscale sur la qualification du revenu.

**Conséquences pour les contribuables**

**33.** De même, des revenus pourraient ne pas avoir été déclarés parce que le contribuable estime que ceux-ci bénéficient de l'exonération pour opération relevant de la gestion normale de patrimoine.

**34.** Il convient dès lors de rappeler les notions d'activité professionnelle, de gestion normale de patrimoine et de revenus divers, à la lumière des nouvelles pratiques de l'économie collaborative.

### III. Qualification des revenus

**35.** Sauf, en ce qui concerne les revenus tombant dans le régime de l'économie collaborative (voir ci-après au titre IV), les revenus issus des plateformes numériques sont régis par les règles « normales » du système fiscal. En fonction des circonstances, il s'agira de revenus immobiliers, de revenus mobiliers, de revenus divers, de revenus professionnels ou de revenus exonérés dans le cadre de la gestion normale de patrimoine.

#### 1) Gestion normale de patrimoine

**36.** L'article 90, 1° CIR 1992 dispose que :

*« sans préjudice des dispositions du °1bis, °1ter, °8 et °10 les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ».*

**37.** La gestion normale de patrimoine n'est pas définie par la législation fiscale. Elle s'apprécie sur base du critère du bon père de famille (une personne normalement prudente et diligente) :

*« La gestion du patrimoine se distingue, en fait, de l'exercice d'une occupation lucrative ou de la spéculation, tant par la nature des biens - c'est-à-dire immeubles, valeurs de portefeuille, objets mobiliers (tous biens dont se compose normalement un patrimoine privé) - que par la nature des actes accomplis relativement à ces biens : ce sont les actes qu'un bon père de famille accomplit, non seulement pour la gestion courante, mais aussi pour la mise à fruit, la réalisation et le remploi d'éléments d'un patrimoine, c'est-à-dire des biens qu'il a acquis par succession, donation, ou par épargne personnelle, ou encore en remploi de biens aliénés » (Doc. parl., Sénat, 1961-1962, n° 366, p. 147). ;*

### Qualification des revenus

Classiquement, la jurisprudence considère que les éléments suivants peuvent indiquer une activité qui excède les limites de la gestion normale de patrimoine :

- Le caractère spéculatif (ou plutôt particulièrement spéculatif étant donné que tout investissement est par nature spéculatif) de l'opération ;
- Le recours à l'emprunt ;
- La délai court entre l'achat et la vente ;
- La fréquence des opérations.

**38.** Comme indiqué, ci-avant, il est possible qu'un contribuable n'ait pas déclaré des revenus perçus sur une plateforme parce qu'ils estiment que ceux-ci ont été obtenus dans le cadre de la gestion normale de patrimoine.

A titre illustratif, les revenus générés par une mère de famille qui recourt à la plateforme numérique Vinted pour vendre ses vêtements ou ceux de ses enfants peuvent être exonérés dans le cadre de la gestion normale de patrimoine.

Par le passé, l'administration a déjà imposé comme revenus professionnels les ventes de vêtements sur Ebay au motif que celles-ci étaient réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle en raison de l'intensité des ventes ou de leur fréquence.

Or, en ce qui concerne la vente de biens, les plateformes ne doivent communiquer l'information au SPF Finances que lorsque le nombre de vente au cours de la période de déclaration est supérieur à 30 ou si le montant des ventes dépasse 2.000 EUR. Ce type de vendeur va donc intéresser l'administration fiscale qui pourrait vouloir requalifier les revenus en revenus divers ou revenus professionnels.

**39.** Tout dépend bien entendu de la manière dont l'activité en question est exercée. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, la mère de famille agit dans le cadre de la gestion normale de patrimoine car elle se limite à vendre des vêtements qui n'auraient plus été utilisés ou qui auraient été jetés.

Il en irait autrement si elle achète des stocks de vêtements à des tiers pour les revendre ensuite sur internet, si elle tient une page facebook pour faire la promotion des ventes (type « ventes privés »), si elle met en place un système de stockage des vêtements, etc. Dans ce cas, l'administration pourrait considérer que le produit des ventes est un revenu divers ou

**Qualification des revenus**

un revenu professionnel en fonction de l'intensité de l'activité et de son organisation.

**40.** Enfin, il convient de noter que l'exonération pour gestion normale de patrimoine ne s'applique pas aux revenus perçus par un contribuable pour la fourniture de services. Ces revenus sont imposés comme revenus divers (voir ci-après). En effet, l'exonération pour gestion normale de patrimoine ne vise que les revenus résultant d'opération portant sur un actif faisant partie du patrimoine privé : un bien immeuble, un bien corporel, ou une valeur de portefeuille. Les services sont donc exclus du champ d'application de l'exonération.

## **2) Activité professionnelle**

**41.** L'activité professionnelle se définit comme étant « *un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui, débordant les limites de la gestion normale du patrimoine privé, présentent un caractère professionnel* » (Cass., 6.5.1969, Grazia et de Mesmay, Bull., 475, p. 1043; id., 24.9.1968, Petit, Bull., 466, p. 1298, commentaire administratif du Code d'Impôt sur les Revenus 1992).

**42.** Il résulte de la jurisprudence que les éléments de fait suivant peuvent être retenus pour qualifier une activité professionnelle :

- Le nombre d'opérations réalisées ;
- La nature des opérations ;
- La succession rapide des opérations ;
- Le rapport existant entre elles ;
- l'importante financière des opérations au sein des actifs ;
- L'organisation dans le cadre de laquelle les opérations sont réalisées ;

**Qualification des revenus**

- Le recours à l'emprunt pour financer l'activité ;
- La circonstance que l'activité concernée soit en lien étroit avec l'activité principale du contribuable ou se place dans le prolongement de celle-ci<sup>17</sup>.

**43.** Dans le contexte du recours aux plateformes numériques, il convient de rappeler que le nombre d'opérations, leur fréquence et leur répétition ne suffisent pas en soi pour caractériser une activité professionnelle<sup>18</sup>. Ces opérations doivent en effet s'inscrire dans une certaine organisation pour qu'il soit question d'une activité professionnelle<sup>19</sup>.

Ainsi, dans une affaire portée devant la Cour d'appel de Bruxelles dans laquelle un contribuable réclamait la déduction des pertes réalisées dans le cadre d'une activité de trading, la Cour a considéré dans son arrêt du 26 avril 2022 que l'activité n'était pas professionnelle en raison de l'absence d'infrastructure entourant l'activité, malgré l'intensité des transactions<sup>20</sup>.

Le recours aux plateformes numériques permet de réaliser plus facilement, plus rapidement et plus fréquemment certaines opérations, puisque les plateformes fournissent une structure et toute une série de services (comme la mise en relation client, le processus de paiement, la conclusions des contrats, la publicité etc.). Ainsi, l'utilisateur peut se permettre un comportement semi-passif qui s'éloigne de la notion d'activité professionnelle.

**44.** Ces dernières années, les dossiers dans lesquels l'administration requalifie des revenus immobiliers en revenus divers ou en revenus professionnels se sont multipliés.

Un jugement récent du Tribunal de Première Instance du Luxembourg, division Marche-en-Famenne, du 13 juillet 2022 est intéressant dans le cadre de la présente contribution car il précise les contours de la notion d'activité professionnelle lorsqu'un bien immeuble est mis fréquemment en location.

17 Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne), 12<sup>ème</sup> chambre, 13 juillet 2022, n° rôle 21/153/A ; Question écrite n° 50-1162 de Monsieur D. Bacquelaine, Questions & Réponses, Chambre des Représentants, Bull. n° 152, p. 19380.

18 Bruxelles, 6<sup>ème</sup> chambre, 26 avril 2022, n° rôle 2016/AF/78.

19 Bruxelles, 6<sup>ème</sup> chambre, 26 avril 2022, n° rôle 2016/AF/78 ; Gand, 5<sup>ème</sup> chambre, 2 juin 2020, n° rôle 2019/AR/453.

20 Bruxelles, 6<sup>ème</sup> chambre, 26 avril 2022, n° rôle 2016/AF/78.

**Qualification des revenus**

Il s'agissait de la mise en location d'un gîte par un couple. Celui était loué via plusieurs sites internet. Sur l'année contrôlée, il avait été loué pour un total de 318 nuitées, soit presque toute l'année.

Les services suivants étaient rendus aux hôtes : wifi gratuit, nettoyage de la chambre et tenue à disposition de prospectus touristiques.

Enfin, l'habitation (le gîte) n'avait jamais été occupée par le couple de contribuables.

Sur base de ces constatations, l'administration fiscale avait imposé les revenus locatifs comme revenus professionnels en vertu de l'article 37 CIR 1992 au motif que les contribuables exerçaient une activité professionnelle consistant en la location immobilière.

**45.** Classiquement, l'administration et la jurisprudence considèrent que les loyers sont imposables comme revenus professionnels lorsque les bailleurs fournissent des services accompagnant la location<sup>21</sup>. Il convient toutefois de nuancer le propos en fonction de la nature et de l'ampleur de services, ce que n'a manqué de faire le Tribunal de Première Instance dans l'affaire précitée.

Il a en effet considéré qu'il fallait distinguer le service de nettoyage fourni par les contribuables qui visait simplement à remettre le bien en état en vue de sa relocation, d'un nettoyage approfondi régulier qui aurait pu justifier la qualification d'activité professionnelle. En l'espèce, la circonstance que les contribuables procédaient eux-mêmes au nettoyage du gîte a été considéré comme relevant de la gestion normale de patrimoine en ce qu'il leur permettait d'éviter des frais externes<sup>22</sup>.

Le Tribunal s'est également référé au commentaire administratif 23/354 qui dispose que :

*« sans préjudice de l'application de l'article 37, alinéa 1er, C.I.R. 92, relatif aux revenus de biens immobiliers et de capitaux et biens mobiliers à caractère professionnel, les produits de la location ou de la sous-location de villas, de maisons, de chambres ou d'appartements meublés, ne constituent des revenus professionnels que si la location s'accompagne de la fourniture, par le bénéficiaire des revenus, de **prestations permanentes d'entretien domestique** » (nous soulignons).*



21 G. DEBOUCHE et M.-C. VALSCHAERTS, Impôts sur les revenus. La Fiscalité immobilière, Rép. not., T. XV, Le droit fiscal, Livre 4/2, Bruxelles, Larcier, 2014, n° 106.

22 Voir également en ce sens : Cass., 16 janvier 1997, Pas., 1997, n° I, p. 86 ; Civ. Liège, 21<sup>ème</sup> chambre, 28 avril 2022, n° rôle 21/355/A.

**Qualification des revenus**

La fourniture du WIFI gratuit a également été considéré comme une prestation normale, dans un monde moderne et digitalisé, n'allant pas au-delà d'une simple location et visant simplement à adapter le gîte aux standards actuels.

Sur base de ce qui précède, le Tribunal a rejeté la qualification de revenu professionnel malgré le nombre élevé de location du gîte sur la période contrôlée.

**46.** La Cour d'appel de Gand a statué dans le même sens dans son arrêt du 15 mars 2016 concernant la location de 41 chambres d'étudiants réparties dans 5 bâtiments séparés dans le cadre de laquelle les contribuables s'occupaient également eux-mêmes de l'entretien des communs, du suivi des contrats de location, du suivi des paiements et des réparations nécessaires, sans passer par une agence<sup>23</sup>.

**47.** Dans le contexte de la présente contribution, c'est donc l'étendue des services complémentaires fournis qui permettrait de qualifier les loyers de revenus professionnels.

En ce qui concerne les locations effectuées via Airbnb, les prestations habituellement incluses se limitent généralement à la mise à disposition du WiFi, de la télévision, du mobilier, des serviettes de bains, ainsi qu'au service de nettoyage à la fin de la location. Par ailleurs, la plateforme s'occupe de tout le suivi administratif et du paiement de sorte que le bailleur ne doit s'occuper de presque rien. Parfois, il ne rencontre même pas le locataire et fournit les clés au moyen d'une boîte munie d'un code. Ce type de location, relativement passive ; pourrait difficilement être qualifiée d'activité professionnelle quand bien même l'immeuble serait souvent mis en location et de manière répétée.

A noter également que la qualification de revenu professionnel est parfois retenue lorsque le contribuable a acquis de nombreux biens immobiliers (et parfois revendus) et qu'il dispose de compétence spécifique dans le secteur de la construction et/ou de l'immobilier<sup>24</sup>. Le recours à l'emprunt, au-delà des moyens financiers du contribuable, est aussi fréquemment invoqué. Tout dépend bien entendu de l'ensemble des circonstances d'espèce.



23 Gand, 15 mars 2016, cité in J.P. NEMERY DE BELLEVAUX, Les locations immobilières sous contrôle, J.D.F., 2020, n° 9-10, p. 264.

24 Voy. en ce sens : Mons, 18<sup>ème</sup> chambre, 5 décembre 2018, n° 2017/RG/371.

**Qualification des revenus**

### 3) Revenus divers

**48.** Les revenus générés grâce aux plateformes numériques qui ne sont pas des revenus immobiliers, des revenus mobiliers ou des revenus professionnels, et qui ne peuvent bénéficier de l'exonération dans le cadre de la gestion normale de patrimoine, sont imposés comme revenus divers (article 90, al. 1, 1° CIR 1992), généralement au taux distinct de 33%.

**49.** Dans le cadre de DAC 7, il s'agira de l'ensemble des revenus obtenus en contrepartie de « services personnels » au sens de l'article 321*quater* CIR 1992 (voir ci-avant). A titre illustratif, pour autant que ces revenus ne constituent pas de revenus professionnels, sont visées les commissions obtenues via Uber, Uber Eats, Deliveroo, Twitch, Onlyfans, etc.

**50.** La qualification de revenus divers pourrait également s'appliquer aux produits de ventes lorsque l'activité n'est pas exercée dans le cadre d'une activité professionnelle mais que le nombre de vente est élevé et que celles-ci s'inscrivent en dehors de la gestion normale de patrimoine.

**51.** A noter toutefois que certains des revenus précités bénéficient du régime fiscal de faveur dit de l'économie collaborative (voir ci-après).

### 4) Le régime fiscal de l'économie collaborative

**52.** Le régime des « revenus complémentaires exonérés » a été annulé par l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 23 avril 2020 pour violation du principe d'égalité. Il a été remplacé par le « régime de l'économie collaborative » introduit par la loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses.

**53.** Les revenus tombant dans le champ d'application de ce régime sont imposés comme revenu divers à un taux distinct de 20%, après déduction de frais forfaitaires de 50%<sup>25</sup>. Le taux d'imposition effectif est donc de 10%.

**Qualification des revenus**

**54.** Les conditions suivantes doivent être réunies pour pouvoir bénéficier du régime <sup>26</sup>:

- Les services sont uniquement rendus par des particuliers à des particuliers n'agissant pas dans le cadre de leur activité professionnelle (il s'agit donc uniquement de services entre particuliers) ;
- Les services sont rendus en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ;
- Les services ne génèrent pas exclusivement des revenus mobiliers, des revenus immobiliers ou des revenus de sous-location d'immeubles ;
- Les revenus sont payés uniquement par une plateforme agréée ou par son intermédiaire ;
- Les services sont rendus uniquement dans le cadre de conventions conclues par l'intermédiaire de ces plateformes électroniques agréées.

A noter que les conditions pour être une plateforme agréée sont purement formelles de sorte que toute plateforme qui introduirait la demande d'agrément pourrait l'obtenir.

**55.** Le montant des revenus provenant de l'économie collaborative tels que définis ci-avant ne peut dépasser 6.540 EUR (pour les revenus 2023) et 7.460 EUR (pour les revenus 2024). Si ce seuil est dépassé pour l'année civile ou l'année civile précédent, les revenus seront considérés, sauf preuve contraire, comme des revenus professionnels (pour l'ensemble, et non uniquement dans la mesure du dépassement)<sup>27</sup>.

**56.** L'impact de la nouvelle réglementation DAC 7 sera plus limité pour ce type de revenus. En effet, les plateformes numériques agréées sont tenues de retenir un précompte professionnel équivalant à 10,70% du montant brut des revenus payés ou attribués par la plateforme. Les bénéficiaires de ce régime sont donc normalement en ordre sur le plan fiscal.



26 Article 90, 1° bis CIR 1992.

27 Article 37, al. 4 CIR 1992.

**Conclusion**

## IV. Conclusion

**57.** DAC 7 est désormais une réalité. L'administration est et sera informée des revenus recueillis par les contribuables belges par l'intermédiaire des plateformes numériques que celles-ci soient établies dans l'Union européenne ou en dehors.

Il est certain que l'administration procédera dans les prochaines années à des contrôles ciblés de ces revenus sur base de l'information qu'elle aura reçue des plateformes ou des autres Etats membres dans le cadre de DAC 7.

A l'instar de ce que nous avons connu avec l'exploitation des données issues de CRS/FATCA, un nouveau contentieux verra le jour.

**58.** Les contribuables doivent dès lors veiller à déclarer les revenus qu'ils recueillent par l'intermédiaire des plateformes numériques et à se poser la question de leur qualification fiscale. Il convient de souligner à cet égard qu'il peut être particulièrement difficile pour un contribuable de déterminer avec sécurité la qualification fiscale de ce type de revenus. Une circulaire reprenant des illustrations serait la bienvenue. De même, un régime fiscal simple reposant sur des critères objectifs comme des seuils ((par exemple, imposition comme revenus professionnels si dépassement de X euros recueillis par l'intermédiaire de la plateforme) apporterait une plus grande sécurité juridique. La mise en place d'un tel régime est toutefois difficile au regard du principe d'égalité puisqu'il vient déroger aux principes normalement applicables. Il n'en reste pas moins que le système actuel rencontre des difficultés à prendre en compte les multiples réalités complexes de l'économie numérique.

## TUERLINCKX TAX LAWYERS

Tuerlinckx Tax Lawyers est un cabinet d'avocats national spécialisé en droit fiscal. Le cabinet donne des conseils et guide des entreprises, des organisations et des particuliers dans le cadre de questions fiscales et de procédures et litiges d'ordre juridique et fiscal.

[www.tuerlinckx.eu/fr](http://www.tuerlinckx.eu/fr)

Linkedin



### **Antwerpen**

Van Putlei 14  
B-2018 Antwerpen  
T. +32 3 206 21 10

### **Charleroi**

Avenue Général Michel 3  
B-6000 Charleroi  
T +32 7 118 37 24

### **Hasselt**

Eikenenweg 73  
B-3520 Zonhoven  
T. +32 11 152 799