

Circulaire 2019/C/95 concernant la modification du champ d'application de l'art. 19bis, CIR 92, à partir du 01.01.2018

Cette circulaire commente les modifications apportées à l'art. 19bis, CIR 92, par la loi-programme du 25.12.2017 en ce qui concerne les organismes de placement collectif visés par cette mesure.

impôts sur les revenus ; revenus mobiliers ; intérêts ; organismes de placement collectif

SPF Finances, le 25.09.2019

Administration générale de la Fiscalité – Impôt des sociétés

Table des matières

I. Introduction

II. Dispositions légales

III. Modifications apportées à l'art. 19bis, CIR 92

1. Organismes de placement collectif visés

2. Abaissement du seuil d'investissement en créances

3. Modifications de forme

IV. Entrée en vigueur

1. Principe

2. Modalités d'application

A. OPCVM visés par la version antérieure de l'art. 19bis, CIR 92

B. Détermination de la période de détention des titres par le contribuable

I. Introduction

1. La présente circulaire concerne les modifications apportées à l'art. 19bis, CIR 92, par les art. 101 et 103, LP 25.12.2017 (1).

(1) Loi-programme du 25.12.2017, MB 29.12.2017, pp. 116365 et suiv.

Outre certaines adaptations formelles (2), l'art. 19bis, CIR 92, a été modifié à deux niveaux en ce qui concerne la détermination des organismes qui entrent dans le champ d'application de la mesure :

1) sont dorénavant visés les « organismes de placement collectif » et plus seulement les « organismes de placement collectif en valeurs mobilières » ;

2) le seuil d'investissement en créances est abaissé de 25 % à 10 %.

(2) Voir art. 101, 3° à 5°, LP 25.12.2017, et n° 12 et 13 ci-après.

2. Les nouvelles dispositions sont applicables aux revenus payés ou attribués relatifs à des parts d'OPC acquises à partir du 01.01.2018 (3). Les particularités liées à l'entrée en vigueur des modifications de l'art. 19bis, CIR 92, sont abordées dans un titre spécifique.

(3) Voir art. 103, LP 25.12.2017.

II. Dispositions légales

3. Ci-après sont reprises les dispositions légales commentées dans la présente circulaire.

Art. 101, LP 25.12.2017

« À l'article 19bis du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi du 27 décembre 2005 et modifié par les lois du 27 décembre 2005, du 21 décembre 2009, du 19 mai 2010, du 13 décembre 2012 et du 30 juillet 2013, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 1er, alinéa 1er, les mots "organisme de placement collectif en valeurs mobilières dont plus de 25 p.c. du patrimoine" sont remplacés par les mots "organisme de placement collectif dont plus de 10 p.c. du patrimoine";

2° dans le paragraphe 1er, alinéa 2, les mots "d'organisme de placement collectif en valeurs mobilières" sont remplacés par les mots "d'un organisme de placement collectif";

3° dans le texte néerlandais du paragraphe 1er, alinéa 3, les mots "collectieve beleggingsinstelling" sont remplacés par les mots "instelling voor collectieve belegging";

4° dans le paragraphe 1er, alinéa 4, les mots "visées à l'article 2, § 1er, 3°, a), de l'arrêté royal du 27 septembre 2009 d'exécution de l'article 338bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992" sont abrogés et dans le texte néerlandais les mots "collectieve beleggingsinstelling" sont remplacés par les mots "instelling voor collectieve belegging";

5° dans le paragraphe 1er, alinéa 5, les mots "l'arrêté royal du 27 septembre 2009 précité" sont remplacés par les mots "l'arrêté royal du 27 septembre 2009 d'exécution de l'article 338bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992";

6° dans le paragraphe 1er, alinéa 6, les mots "25 p.c." sont remplacés par les mots "10 p.c.";

7° dans le paragraphe 1er, alinéa 7, les mots "l'organisme de placement collectif en valeurs mobilières" sont remplacés par les mots "l'organisme de placement collectif";

8° dans le paragraphe 2, alinéa 1er, les mots ", de l'organisme de placement collectif en valeurs mobilières, investi dans des créances visées à l'article 2, § 1er, 3°, a) de l'arrêté royal du 27 septembre 2009 précité" sont remplacés par les mots "de l'organisme de placement collectif, investi dans des créances";

9° dans le paragraphe 3, alinéa 1er, les mots "organismes de placement collectif en valeurs mobilières" sont remplacés par les mots "organismes de placement collectif";

10° dans le paragraphe 3, alinéa 2, les mots "organisme de placement collectif en valeurs mobilières" sont remplacés par les mots "organisme de placement collectif" ».

Art. 103, LP 25.12.2017

« L'article 101 est applicable aux revenus payés ou attribués relatifs à des parts d'organisme de placement collectif acquises à partir du 1er janvier 2018.

L'article 102 entre en vigueur le jour de la publication de la présente loi dans le *Moniteur belge* ».

4. L'art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92, dispose désormais :

« Les intérêts comprennent également la partie du montant qui correspond aux revenus, reçus en cas de cession à titre onéreux d'actions ou de parts, en cas de rachat de parts propres ou en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'un organisme de placement collectif dont plus de 10% du patrimoine est investi directement ou indirectement en créances, dans la mesure où ces revenus se rapportent à la période durant laquelle le bénéficiaire a été titulaire des parts. Si le bénéficiaire a acquis ces parts par donation, cette période est augmentée de la période durant laquelle le donateur a été titulaire de ces parts. Si le bénéficiaire ou le donateur a acquis les parts avant le 1er juillet 2005 ou si le bénéficiaire ne peut démontrer la date d'acquisition des parts, celui-ci est supposé en être titulaire depuis le 1er juillet 2005 ».

III. Modifications apportées à l'art. 19bis, CIR 92

1. Organismes de placement collectif visés

5. L'art. 101, 1°, LP 25.12.2017, a notamment remplacé, - au niveau de l'art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92 -, les termes « organismes de placement collectif en valeurs mobilières » (OPCVM) par ceux d'« organismes de placement collectif » (OPC).

6. Le terme « OPCVM » est emprunté au droit européen, où il réfère aux organismes de placement disposant du passeport européen. Il ressort de l'exposé des motifs relatif à la LP 25.12.2017 que le remplacement des termes « OPCVM » par « OPC » vise à faire en sorte que les organismes de placement collectifs alternatifs (OPCA) tombent également dans le champ d'application de la mesure lorsqu'ils n'investissent pas uniquement en valeurs mobilières telles que définies dans l'AR 12.11.2012 (4), ce qui n'était pas le cas jusqu'à cette modification légale (5).

(4) Arrêté royal du 12.11.2012 relatif aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la directive 2009/65/CE, MB 30.11.2012.

(5) Voir doc. parl. relatifs à la LP 25.12.2017, Ch., session 2017-2018, DOC 54 2746/001, p. 44, et question parlementaire orale n° 28581 de Luk Van Biesen, Chambre, session 2018 – 2019, 13.02.2019, CRIV 54 COM 1034, pp. 32 à 34.

7. Etant donné que les valeurs mobilières visées dans l'AR 12.11.2012 revêtent toutes un caractère liquide, il peut être

conclu qu'un fonds dont les placements sont relativement non-liquides faisant en sorte qu'il ne pourrait jamais entrer en considération pour obtenir un passeport, ou sont tels que le fonds est fermé et qu'il ne lui est pas possible de donner suite à tout moment à une demande de rachat des droits de participation de l'investisseur, fait partie du groupe d'OPC qui, de par la modification légale apportée par la LP 25.12.2017, sont désormais placés dans le champ d'application de l'art. 19bis, CIR 92 (6).

(6) Voir question parlementaire orale n° 28581 de Luk Van Biesen, précitée.

2. Abaissement du seuil d'investissement en créances

8. Le seuil afférent à la partie du patrimoine qui peut être investi directement ou indirectement en créances pour qu'un OPC ne soit pas pris en compte pour l'application de l'art. 19bis, CIR 92, a été abaissé de 25 % à 10 % (7).

(7) Voir art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92, tel que modifié par l'art. 101, 1^o, LP 25.12.2017.

9. Le seuil de 25 % était conforme au seuil prévu pour appliquer ou non l'échange d'information dans le cadre de la Directive épargne (8). Suite à l'abrogation de cette dernière et à l'adoption de l'échange automatique de données (Common Reporting Standard, CRS), ce lien n'est plus pertinent (9).

(8) Directive 2003/48/CE du Conseil du 03.06.2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

(9) Voir doc. parl., Ch., session 2017 – 2018, DOC 54 2746/001, p. 45.

10. Afin de viser également les OPC qui n'investissent que d'une manière plus limitée en créances, le seuil a été abaissé mais pas complètement supprimé.

Le maintien d'un seuil à 10 % a pour objectif d'éviter que de purs fonds d'actions soient inclus dans le champ d'application de cette disposition en raison des liquidités qui sont conservées exclusivement et temporairement en vue de servir la politique de placement en actions et qui sont aussi considérées comme des créances (10).

(10) Voir doc. parl., Ch., session 2017 – 2018, DOC 54 2746/001, p. 45.

11. A titre complémentaire, il est rappelé que le pourcentage de l'actif investi en créances est fixé en fonction de la politique en matière d'investissement telle qu'elle est définie dans le règlement du fonds ou les statuts de l'organisme et, à défaut, en fonction de la composition réelle de son portefeuille d'investissement (11) (12).

(11) Voir art. 19bis, § 1^{er}, al. 6, CIR 92.

(12) Le recours à l'art. 344, CIR 92, ne peut être exclu dans l'hypothèse où il serait constaté que la composition réelle du portefeuille n'est manifestement pas en adéquation avec la politique d'investissement définie par le règlement.

3. Modifications de forme

12. D'une part, les termes utilisés dans la version néerlandaise du texte sont mis en conformité avec le vocabulaire utilisé dans la législation financière. Ainsi, l'art. 19bis, CIR 92, ne fait plus mention de « collectieve beleggingsinstelling » mais de « instelling voor collectieve belegging » (13).

(13) Voir art. 101, 3^o et 4^o, LP 25.12.2017 et doc. parl., Ch., session 2017 – 2018, DOC 54 2746/001, p. 45.

13. D'autre part, la référence à l'art. 2, § 1^{er}, 3^o, a, AR 27.09.2009 (14) relative à la définition du terme « créances » est déplacée au cinquième alinéa du premier paragraphe de l'art. 19bis, CIR 92, afin d'améliorer la lisibilité du texte (15).

(14) Arrêté royal du 27.09.2009 d'exécution de l'article 338bis, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, MB 01.10.2009.

(15) Voir art. 101, 4^o et 5^o, LP 25.12.2017 et doc. parl., Ch., session 2017 – 2018, DOC 54 2746/001, p. 45.

IV. Entrée en vigueur

1. Principe

14. L'art. 19bis, CIR 92, tel que modifié par l'art. 101, LP 25.12.2017, est applicable aux revenus payés ou attribués relatifs à des parts d'OPC acquises à partir du 01.01.2018 (16).

(16) Voir art. 103, LP 25.12.2017.

15. Ainsi, lorsqu'un contribuable a investi dans des parts d'OPC aussi bien avant qu'à partir du 01.01.2018, les nouvelles dispositions s'appliqueront uniquement aux revenus qui se rapportent aux parts acquises à partir du 01.01.2018 (17). Les opérations relatives aux parts acquises avant cette date restent régies par les anciennes dispositions de l'art. 19bis, CIR 92.

(17) Voir doc. parl., Ch., session 2017 – 2018, DOC 54 2746/001, p. 46.

2. Modalités d'application

16. Au vu de la manière dont a été déterminée l'entrée en vigueur des nouvelles mesures, certaines clarifications doivent être apportées au regard de l'application temporelle de l'art. 19bis, CIR 92.

A. OPCVM visés par la version antérieure de l'art. 19bis, CIR 92

17. Concernant la notion d' « OPCVM » visés par la version antérieure de l'art. 19bis, CIR 92, il est entendu que les principes énoncés dans les travaux préparatoires de la LP 25.12.2017 et dans la réponse à la question parlementaire n° 28581 de Monsieur Luk Van Biesen précitée (voir n°s 5 à 7) prévalent sur les indications antérieures qui figurent dans l'addendum du 08.04.2016 à la circulaire du 25.10.2013 (18). En d'autres termes, il faut considérer que l'addendum du 08.04.2016 est retiré et que, partant, les numéros 26 à 28 de la circulaire du 25.10.2013 sont censés ne jamais avoir été supprimés.

(18) Circ. réf. AGFisc N° 41/2013, Ci.RH.231/629.328. Pour rappel, l'addendum du 08.04.2016 prévoyait, en son n° 12, que le changement du cadre légal en vigueur sur le plan de la législation financière et européenne affectait l'application de l'art. 19bis, CIR 92, pour les opérations réalisées à partir du 01.07.2016.

Ainsi, pour les opérations relatives à des parts acquises avant le 01.01.2018, les principes contenus dans ces numéros, - et notamment la liste des catégories de placement dans lesquelles un OPC peut investir sans être qualifié d'OPCVM au sens de l'art. 19bis, CIR 92 -, restent applicables.

18. Le cas échéant, les contribuables qui auraient subi une imposition de revenus relativement à des parts d'OPCVM acquises avant le 01.01.2018 et qui, - compte tenu de ce qui précède -, se trouvent hors champ d'application de l'art. 19bis, CIR 92, peuvent introduire une réclamation en vue d'obtenir la restitution de l'impôt payé (19).

(19) Voir art. 366 et suiv., CIR 92.

B. Détermination de la période de détention des titres par le contribuable

19. Pour ce qui concerne la détermination de la période de détention des titres par le contribuable, l'art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92, prévoit que lorsque le contribuable a acquis les parts avant le 01.07.2005 ou ne peut pas démontrer la date d'acquisition des parts, il est supposé en être titulaire depuis le 01.07.2005 (20).

(20) Cette date doit être lue comme étant le 01.07.2008 en ce qui concerne les OPC sans passeport européen (art. 19bis, § 3, al. 4, CIR 92).

a. Revenu imposable limité à la plus-value réellement réalisée

20. La circulaire du 20.08.2014 (21) permet de considérer que lorsque la date d'acquisition des parts est connue et précède le 01.07.2005 (ou 2008), la valeur des parts à la date d'acquisition peut être prise en compte pour déterminer la plus-value réellement réalisée par l'investisseur. En revanche, lorsque la date d'acquisition n'est pas connue, la fiction prévue par l'art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, et § 2, al. 2 et 3, CIR 92, est appliquée.

(21) Réf. AGFisc 33/2014, Ci.RH.231/633.892 et addendum du 15.02.2016.

Cette circulaire a pour fondement que le revenu imposable est en principe limité à la plus-value réellement dégagée par l'investisseur (voir art. 19bis, § 1^{er}, 1^o, al. 1^{er}, CIR 92). Les modifications apportées à l'art. 19bis, CIR 92, n'affecte pas ce principe, qui reste d'actualité.

b. Date d'acquisition par défaut en cas de carence d'information

21. Comme indiqué ci-avant (voir n° 14), la modification introduite par l'art. 101, 1^o, LP 25.12.2017, quant à l'extension de la notion d'OPC visés à l'art. 19bis, § 1^{er}, al. 1^{er}, CIR 92, est applicable aux opérations relatives à des parts d'OPC qui ont été acquises à partir du 01.01.2018.

Ceci a pour corollaire que, concernant les OPC qui entrent dans le champ d'application de la mesure suite à ce changement de la législation, la date d'acquisition des parts à prendre en considération par défaut, - à savoir lorsque le contribuable ne peut pas démontrer la date d'acquisition de ses parts -, est fixée à cette même date.

Ainsi, les parts d'un tel OPC dont le titulaire ne peut pas démontrer la date d'acquisition sont censées avoir été acquises le 01.01.2018, avec pour effet d'inclure l'opération (cession des parts, rachat, partage partiel ou total de l'OPC) dans le champ d'application de l'art. 19bis, CIR 92. Dans cette hypothèse, le revenu imposable est calculé à partir de cette même date.

c. Donations

22. Concernant les parts d'un OPC qui entrent dans le champ d'application de la mesure suite au changement de la législation et qui ont été acquises par donation à partir du 01.01.2018, la période de détention des parts prise en considération dans le chef du bénéficiaire sera déterminée de la façon suivante :

- *si le donateur a acquis les parts avant le 01.01.2018 (preuve à l'appui), sa période de détention ne sera pas prise en*

compte dans le chef du bénéficiaire ;

- *si le donateur ne peut pas démontrer la date d'acquisition des parts*, le bénéficiaire sera supposé être titulaire des parts depuis le 01.01.2018 ;
- *si le donateur a acquis les parts à partir du 01.01.2018* (preuve à l'appui), la période de détention des parts par le bénéficiaire sera augmentée de la période durant laquelle le donateur a été titulaire des parts.

AU NOM DU MINISTRE :

Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,

D. DELVAUX

Conseiller général

Réf. interne : 721.208

[TOP](#)