

# PACIOLI

IPCF | Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

## SOMMAIRE

- p. 1/ Editorial
- p. 3/ Droit de rétention de l'administration : fonctionnaire TVA et fonctionnaire de l'administration des contributions directes désormais sur le même pied !
- p. 7/ L'exclusion du régime des amortissements dégressifs pour les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers est inconstitutionnelle

## Editorial

Chère Consoeur,  
Cher Confrère,

En cette fin d'année 2014, nous arrivons tout doucement à la fin de la législature qui avait débuté le 17 mai 2011. En effet, en mars 2015, notre Institut vivra de nouvelles élections destinées à renouveler les différents organes que constituent le Conseil National, les Chambres exécutives et les Chambres d'appel. Que de chemin parcouru depuis 2011 ! De nombreux événements ont émaillé la vie de l'IPCF et certains dossiers, en gestation depuis parfois plusieurs années, ont été menés à leur terme avec succès. L'heure est maintenant venue de tirer un bilan de ces presque quatre années qui ont marqué notre profession.

### La communication

Beaucoup d'entre vous savent que c'est un sujet qui m'a toujours beaucoup tenu à coeur. L'Institut s'est beaucoup investi en la matière. Comme vous l'avez déjà constaté, depuis le tout début de son existence, un des fers de lance de l'IPCF a été et reste toujours la diffusion de publications pratiques de qualité. Qui ne connaît le Pacioli, le Guide Impôts et Placements, le Fisc en Poche, le Codex, le Plan comptable et beaucoup d'autres ouvrages professionnels dont le lectorat a dépassé largement celui des seuls membres et stagiaires de l'Institut.

L'IPCF a surtout développé sa communication, non seulement envers ses membres et ses stagiaires, mais également vis-à-vis des associations professionnelles avec lesquelles des collaborations ont été élaborées dans le cadre de participation à de nombreux séminaires, en particulier, en ce qui concerne la législation anti-blanchiment, la lettre de mission, l'organisation d'un cabinet comptable ou encore l'avenir de la profession. Le monde extérieur n'a pas été oublié et des partenariats ont été organisés avec des médias audiovisuels et des

revues spécialisées à destination du monde entrepreneurial. Et ceci, bien entendu, tant en français qu'en néerlandais. Nous rappelons également que l'IPCF est devenu depuis plusieurs années le partenaire exclusif du Salon Entreprendre dans le cadre des professions du chiffre.

Dans un tout autre registre, l'IPCF a aussi créé un tout nouveau site internet qui est, de l'avis de nombreux utilisateurs, beaucoup plus convivial et plus riche en informations de qualité. De même, la lettre d'information électronique et les différents *mass mailings* nous permettent d'informer nos membres et stagiaires très rapidement.

### Un Institut au service de la profession et actif dans la défense de ses membres

Lorsque le nouveau Bureau de l'IPCF s'est constitué en 2011, il fut demandé à l'Administration de renforcer une collaboration constructive et efficace dans le but d'offrir à nos membres des outils technologiques performants susceptibles de leur faciliter la tâche quand ils doivent introduire les diverses déclarations de leurs clients. L'Institut a été activement impliqué lors des discussions et de la mise en fonction des applications Intervat, T.O.W., Biztax, ... Je dois malheureusement constater qu'en la matière, des progrès doivent encore être faits car chaque année, des dysfonctionnements des diverses applications sont sources de stress et de charges supplémentaires pour nos membres. Je le redis avec force : un fonctionnement optimal de ces applications doit être garanti, y compris en période d'affluence comme par exemple dans les cinq derniers jours précédant la date ultime d'introduction des déclarations.

Nous avons également été à la pointe du combat contre l'amende de 309% imposée sur certains avantages non-déclarés. Grâce à un dialogue constructif, initié lors de l'anni-

versaire des 20 ans de l'IPCF avec le Ministre des Finances de l'époque, Monsieur Koen Geens, l'amende a été ramenée à sa mission réelle, à savoir corriger l'impôt là où le bénéficiaire n'a pas été ou n'a pu être taxé. Pour être complet, précisons que cette mesure sera encore revue par le Ministre des Finances, Monsieur Johan Van Overtveldt ainsi que l'accord de Gouvernement l'a prévu. C'est également sous l'impulsion de ce dernier qu'est née la tax-cification durable, qui est une plate-forme de concertation visant à améliorer la confiance entre l'administration, les entreprises et les professions du chiffre ainsi qu'à construire une relation respectueuse dans l'intérêt de toutes les parties concernées.

## Un nouveau code de déontologie

Le nouveau Code de déontologie de l'IPCF a été approuvé par notre Conseil National en octobre 2013. Outre le fait que le Code mentionne pour la première fois les comptables internes, il apporte des garanties complémentaires tant au professionnel du chiffre qu'à ses clients. En effet, il rend obligatoire en ce qui concerne les comptables(-fiscalistes) externes, la signature d'une lettre de mission et la tenue d'un dossier permanent pour chaque client qui devra être conservé 10 ans. Le comptable(-fiscaliste) externe voit également son indépendance renforcée puisqu'il est dorénavant fait mention des activités professionnelles annexes incompatibles ainsi que des modalités selon lesquelles un mandat d'administrateur indépendant peut être accepté.

## La législation anti-blanchiment

Cette législation aura aussi été marquée par la mise en œuvre de règles strictes en matière d'obligation d'identification de leurs clients par les professionnels comptables. L'intention du législateur était de faire prendre conscience aux divers acteurs économiques de l'importance de leur rôle et de la facilité avec laquelle leur mission pouvait être détournée de son objectif à des fins frauduleuses. Mais il faut bien garder à l'esprit que les activités illégales ne profitent qu'à une petite minorité de criminels au détriment d'une toute grande majorité qui entend travailler en respectant les lois.

## La Loi sur la Continuité des Entreprises

Dans ce dossier très complexe et très délicat, l'IPCF continue toujours à jouer un rôle actif via un groupe de travail inter-instituts chargé d'élaborer un système de fonctionnement permettant à ses membres d'évoluer dans un cadre juridique plus sécurisé, tant pour eux-mêmes que pour leurs clients et les tiers. Il faut préciser toutefois que la matière fait encore l'objet de discussions et d'analyses et que nous aurons sans doute l'occasion d'évoquer dans les mois qui viennent.

## La réforme des cotisations sociales

Le calcul des cotisations sociales des indépendants est un dossier auquel l'IPCF a été étroitement associé. Le maintien du calcul des cotisations sur la base des revenus perçus 3 années

plus tôt n'était plus viable, car on payait des cotisations sociales élevées pendant les mauvaises années, alors que pendant les bonnes années, on payait des cotisations plus réduites calculées sur la base des revenus des mauvaises années. Le grand avantage du nouveau système est de payer sur base de ce que l'on gagne aujourd'hui. La mise en œuvre de ce nouveau système demandera certainement une grande discipline pour rédiger, avant la fin de chaque année, un bilan provisoire. L'aide d'un professionnel du chiffre en la matière revêt donc toute son importance pour conserver un équilibre entre les revenus et les frais dont les cotisations sociales font toujours partie.

## La réforme du stage

L'arrivée des comptables internes au sein de l'IPCF a également eu pour conséquence un projet d'adaptation de l'AR concernant l'organisation du stage par le Conseil National. Le texte est actuellement à l'examen au cabinet de notre Ministre de tutelle, Monsieur Willy Borsus. Les stagiaires constituant l'avenir de notre profession, il était nécessaire de revoir le fonctionnement de ce dernier.

Outre cet aspect légal, le Conseil a également pris d'autres décisions à savoir, une interview de moitié de stage pour les stagiaires afin d'évaluer leurs compétences avant de leur autoriser à présenter l'examen. De même, le cahier de stage a fait place à un rapport de stage complété à la fin du stage par le stagiaire et le maître de stage.

On a constaté que trop de stagiaires débutent un stage sans disposer de la connaissance et de la maturité nécessaires malgré la possession d'un diplôme. Afin de ne pas abandonner ces stagiaires «à leur sort» d'une part, et d'éviter des désillusions pendant leur stage d'autre part, l'organisation d'un examen d'entrée écrit où les connaissances de base seraient évaluées, serait le bienvenu, mais pour cela, il faudra bien entendu changer la loi. De même, afin d'éviter que certaines personnes ne restent trop longtemps avec le statut de stagiaire, le stage devrait être limité à six années maximum.

Enfin, un référentiel sur le stage a été élaboré qui constitue un carnet de route du stagiaire et du maître de stage en vue d'exercer la profession au quotidien tout au long du stage, et de préparer l'examen pratique d'aptitude qui doit, en cas de réussite, déboucher sur l'agrégation au tableau des membres de la profession. Ce programme des matières à connaître pour l'examen de fin de stage, sera distribué dans les écoles de comptabilité et de fiscalité dans le but de dégager des synergies entre ces institutions et l'IPCF.

## Le comptable du futur sera coach en gestion ou ne sera plus !

Au mois de novembre dernier, une journée d'études était consacrée au *Marketing, techniques commerciales et nouvelles technologies au service du comptable-fiscaliste*. De nombreux thèmes ont été abordés tels que les techniques de marketing et de démarchage adaptées aux professions du chiffre. Il en

est ressorti qu'il est indispensable, et j'oserais même ajouter vital, que les comptables (-fiscalistes) agréés intègrent ces nouvelles approches professionnelles dans leur pratique quotidienne. De même, dans un très proche avenir, la facture électronique sera généralisée et changera fondamentalement notre façon même de travailler. Certaines tâches, telle la comptabilisation, seront entièrement automatisées, mais cela permettra surtout au professionnel du chiffre de se consacrer à sa tâche principale: conseiller ses clients en matière de gestion.

Voilà les principaux dossiers qui nous ont occupés à l'IPCF pendant ces presque quatre années. La tâche n'est certes pas terminée et il appartiendra au bureau qui nous succèdera d'approfondir certains domaines et d'en développer d'autres en collaboration avec notre nouveau Ministre de tutelle, Monsieur Willy Borsus.

Il nous faut aussi saluer notre ancienne Ministre de tutelle, Madame Sabine Laruelle, qui, tout au long de ces années a toujours été à l'écoute de l'IPCF et de ses membres ainsi que des indépendants. Elle a toujours défendu avec conviction et détermination ses dossiers dans un contexte économique et budgétaire parfois très difficile.

Je voudrais également souligner la collaboration et la concertation constructive que nous avons pu développer

avec le SPF Finances, et tout particulièrement, avec l'ancien Ministre des Finances, Monsieur Koen Geens et ses collaborateurs. Nous sommes à cet égard convaincu que l'IPCF continuera à entretenir une bonne collaboration avec la nouvelle équipe gouvernementale.

Je ne pourrais pas conclure cet éditorial sans remercier toutes les Consoeurs et tous les Confrères qui nous ont soutenus pendant cette législature. Je remercie également tous les mandataires membres du Conseil National, des Chambres exécutives et des Chambres d'appel ainsi que les Commissions de stage pour le travail minutieux qu'ils ont accompli durant toutes ces années.

Enfin, le bureau de l'IPCF tient tout particulièrement à remercier l'ensemble des collaborateurs de l'Institut pour l'excellent travail accompli au jour le jour au service de l'IPCF, de ses membres et de la profession toute entière. C'est encore en chœur que nous vous souhaitons, à vous et à tous ceux qui vous sont chers, une très bonne année 2015, synonyme de bonheur, de santé et de réussite professionnelle.

Au nom du bureau de l'IPCF,

Jean-Marie CONTER  
Président

## Droit de rétention de l'administration : fonctionnaire TVA et fonctionnaire de l'administration des contributions directes désormais sur le même pied !

Depuis le 10 janvier 2014, lors d'un contrôle fiscal, l'agent issu de l'administration des contributions directes est désormais en droit, tout comme son collègue TVA, d'emporter livres et documents.

Le gouvernement a en effet décidé<sup>1</sup>, en ce qui concerne les livres et documents que le contribuable doit communiquer à l'administration, d'uniformiser les compétences d'investigation prévues par le Code des impôts sur les revenus et le Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

### Qu'en était-il auparavant ?

Pour rappel, en matière de TVA, l'Administration dispose déjà depuis plusieurs années du droit de retenir les livres, factures, copies de factures ou autres documents que l'assujetti est tenu de conserver « *chaque fois qu'elle estime que ces livres, documents ou copies établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende à sa charge ou à la charge de tiers* »<sup>2</sup>.

Ceci a pour conséquence que lors d'un contrôle TVA, le fonctionnaire de l'administration avait le droit d'emporter les documents de l'assujetti.

1 Article 24 et 35 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 31 décembre 2013, deuxième édition.

2 Article 61 § 2 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

En matière d'impôts sur les revenus par contre, la situation était toute autre. Le Code des impôts sur les revenus 1992 prévoyait seulement que le contribuable avait l'obligation, lorsqu'il en était requis par l'administration, « *de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables* »<sup>3</sup>. Aucun droit de rétention n'était prévu dans le chef de l'administration.

Ceci avait pour conséquence que, à l'occasion d'un contrôle, non seulement l'agent taxateur n'était pas autorisé à exiger que les livres et documents soient présentés dans les bureaux de l'administration mais en outre, ce dernier, s'étant déplacé sur les lieux du contrôle, ne pouvait rien emporter du tout. Il avait l'obligation de consulter les documents sur place<sup>4</sup>.

En effet, la règle en vertu de laquelle les livres et documents devaient être communiqués « *sans déplacement* » impliquait que l'agent taxateur ne pouvait les consulter qu'au domicile du contribuable ou à son siège social. « *Par le passé, le contribuable pouvait donc s'opposer à ce que l'Administration emporte certaines pièces, sans risquer la moindre sanction pour ce refus* »<sup>5</sup>.

C'est d'ailleurs dans cette logique que le tribunal de première instance de Liège, dans une décision en 2005<sup>6</sup>, a annulé la cotisation pour motif que l'administration avait, dans une demande de renseignements, présenté comme obligatoire, sous peine d'amendes administratives et de sanctions pénales, la communication de la comptabilité à son bureau<sup>7</sup>.

Cette différence de régime entre fonctionnaire TVA et fonctionnaire issu de l'administration des contributions directes a posé d'innombrables problèmes dans la pratique. Ainsi, par exemple, quel comptable n'a pas été confronté à la situation où l'agent TVA exigeait d'emporter des documents car il n'avait pas eu le temps de finaliser un contrôle, alors que son collègue issu de l'administration des contributions directes refusait de conclure un accord car il souhaitait préalablement connaître le résultat des investigations en matière TVA<sup>8</sup>.

## La réforme

Aussi, dans une logique d'harmonisation des procédures TVA et contributions directes, le législateur a décidé, à l'occasion de la loi du 21 décembre 2013<sup>9</sup>, vu l'ampleur des

pièces qui doivent être de nos jours vérifiées pour contrôler les contribuables, de donner également la possibilité au fonctionnaire issu des contributions directes chargé d'un contrôle d'emporter les documents qui lui semblent nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables du contribuable ou de tiers.

A cet effet, un nouvel article 315 *ter* a été inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1992 lequel est libellé comme suit :

*« Les agents de l'administration qui est en charge des impôts sur les revenus, ont le droit de retenir les livres et documents, qui doivent être communiqués conformément à l'article 315, chaque fois qu'ils estiment que ces livres et documents sont nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers. »*

*Ce droit ne s'étend pas aux livres qui ne sont pas clôturés.*

*La rétention visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> fait l'objet d'un procès-verbal de rétention qui fait foi jusqu'à preuve du contraire. Une copie de ce procès-verbal est délivrée à la personne visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> dans les cinq jours ouvrables qui suivent celui de la rétention. »*

Par ailleurs, en matière TVA, alors que jusqu'ici, lorsque l'Administration invoquait le droit de rétention, elle devait le faire contre délivrance d'un accusé de réception, depuis le mois de janvier dernier, cet accusé de réception est remplacé par un procès-verbal de rétention qui fait foi jusqu'à preuve du contraire.

La loi précitée a ainsi remplacé le paragraphe 2 de l'article 61 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée lequel est désormais libellé comme suit :

*« L'Administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a le droit de retenir les livres, factures, copies de factures et autres documents ou leur copie qu'une personne doit conserver conformément à l'article 60, chaque fois qu'elle estime que ces livres, documents ou copies établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende à sa charge ou à la charge de tiers. »*

*Ce droit ne s'étend pas aux livres qui ne sont pas clôturés. Lorsque ces livres sont conservés sous un format électronique, l'administration précitée a le droit de se faire remettre des copies de ces livres dans la forme qu'elle souhaite.*

*La rétention visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> fait l'objet d'un procès-verbal de rétention qui fait foi jusqu'à preuve du contraire. Une copie de ce procès-verbal est délivrée à la personne visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> dans les cinq jours ouvrables qui suivent celui de la rétention ».*

Selon l'exposé des motifs de la loi, le procès-verbal de rétention devrait prévenir les contestations portant sur la régula-

cières diverses, *M.B.*, 31 décembre 2013, deuxième édition.

3 Article 315 CIR 1992.

4 Sauf accord du contribuable pour les emporter.

5 *X*, in *Le Courrier Fiscal*, 2014/84.

6 Trib. 1<sup>ère</sup> instance de Liège, 15 décembre 2005, *Fiscologue*, 1017, p. 12.

7 Voyez également Trib. Bruxelles, 19 septembre 2002, RG n° 2001/2174/A, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be); Trib. Bruxelles, 18 avril 2007, *Fiscologue*, 2007, n° 1092, p. 12; Trib. Namur, 19 avril 2012, RG n° 373/10, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

8 E. Masset, Emporter les documents lors d'un contrôle : harmonisation de l'impôt sur les revenus sur ce qui prévaut à la TVA depuis des années, *Sem. Fisc.*, 2014/8, n° 132, p. 3-4.

9 Loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et finan-

rité de la procédure suivie et les circonstances exactes dans lesquelles les livres et documents ont été emportés ou retenus<sup>10</sup>.

## Quid pratiquement ?

Les modalités du droit de rétention de l'Administration ont été explicitées par cette dernière dans une circulaire du 27 juin 2014<sup>11</sup>, lesquelles sont passées en revue ci-dessous.

## Qu'est-ce que l'agent chargé du contrôle peut emporter ?

### a) Les documents papiers

En matière d'impôts sur les revenus, tous les livres et documents qui doivent être communiqués conformément à l'article 315 du CIR 92 peuvent être emportés. Les livres doivent toutefois être clôturés afin de ne pas empêcher le contribuable d'exercer son activité.

Ces livres et documents doivent être nécessaires pour la détermination du montant des revenus imposables du contribuable ou de tiers.

Selon l'Administration, il s'agit, en plus des livres et documents « généraux », des documents suivants :

- les documents relatifs à un compte à l'étranger et les contrats d'assurance-vie individuelle conclus auprès d'une entreprise d'assurance établie à l'étranger ;
- en ce qui concerne les sociétés, les registres des actions et obligations nominatives ;
- les documents relatifs au bénéficiaire d'une construction juridique. Est ici visée la nouvelle obligation (à partir de l'exercice d'imposition 2014) dans le chef des contribuables de signaler leur qualité de fondateur ou de bénéficiaire (potentiel) d'une construction juridique dans leur déclaration à l'IPP (structure patrimoniale privée telle que définie à l'article 2 §1<sup>er</sup>, 13<sup>o</sup> CIR 1992<sup>12</sup>).

En matière de TVA, la circulaire confirme que tous les livres, factures, copies de factures et autres documents ou leurs copies qui doivent être conservés conformément à l'article 60 du Code de la TVA peuvent être emportés, les livres devant toutefois être clôturés.

### b) Les copies de livres sous un format électronique

En matière d'impôts sur les revenus, la circulaire mentionne que l'*Exposé des motifs indique que le droit d'emporter les copies des documents informatisés est repris à l'article 315 bis du CIR 92.*

L'Administration précise par ailleurs de manière expresse que son droit de rétention s'applique également aux livres non clôturés conservés de manière électronique.

En matière de TVA, en plus des documents papier originaux, l'assujetti est tenu de pouvoir communiquer, dans la forme souhaitée, des copies des livres conservés sous un format électronique. Ces copies peuvent alors être emmenées par l'agent taxateur.

### Qui peut emporter des documents ?

Le droit de rétention peut être exercé par *les agents de l'administration qui sont en charge des impôts sur les revenus, dont les agents de la recherche*, chaque fois qu'ils estiment que ces livres et documents sont nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers.

En matière de TVA, ce droit peut être exercé par *les agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, dont les agents de la recherche*, chaque fois qu'ils estiment que ces livres, documents ou copies établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende à la charge de l'intéressé ou à la charge de tiers.

### Quand l'agent taxateur peut-il invoquer ce droit ?

Le droit de rétention de l'Administration n'est pas sans limite.

Ainsi que précisé dans les textes de loi, le fonctionnaire taxateur peut retenir les livres et documents, en matière d'impôts sur les revenus, chaque fois qu'il estime que c'est nécessaire afin de *déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers* et en matière de TVA, chaque fois qu'il estime que *ces livres, documents, ou copies établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende* à la charge de l'assujetti ou à la charge de tiers.

Aussi, le droit d'emporter doit être limité à ces objectifs.

Selon la circulaire, quand bien même le droit de rétention est limité, les agents taxateurs disposent quant à son exercice d'une compétence discrétionnaire. Mais ils doivent exercer cette compétence en tenant compte des *principes généraux de bonne administration, et notamment de ceux d'égalité et de précaution.*

10 Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 53<sup>e</sup> législature, session 2013-2014, 3236/001, p. 27.

11 Circulaire AGFisc n° 26/2014 (n° Ci.RH.831/633.817/E.T. 126.407) dd. 27 juin 2014.

12 C. Buysse, Le fisc ne peut pas faire de la rétention des livres et documents une habitude, *Le Fiscologue*, 1396, 5 septembre 2014, p.2.

En conséquence, l'objectif du droit mis en place n'est pas que le fonctionnaire prenne l'habitude d'emporter des livres et documents. Il doit utiliser son droit de rétention avec précaution.

Ainsi, l'agent taxateur n'emportera les documents, selon la circulaire, que dans certaines circonstances telles que, par exemple :

- à la demande de l'assujéti ou de l'agent contrôleur, lorsque le contrôle prend beaucoup de temps et que le contribuable/assujéti accepte que les documents soient emportés au bureau ;
- lorsque l'agent contrôleur estime que certaines opérations n'ont pas été correctement déclarées ;
- lorsque l'agent taxateur estime que les obligations en matière de TVA n'ont pas été respectées.

### **Pendant combien de temps l'agent taxateur peut-il emporter les documents ?**

Conformément à l'Exposé des motifs<sup>13</sup>, la Circulaire précise que les livres ne peuvent être conservés au bureau que *pour la durée normale de la vérification* et ils doivent à tout le moins être rendus au contribuable/à l'assujéti au moment où un avis basé sur ces livres et documents lui est adressé.

Cet avis peut être, par exemple, un avis de rectification (impôts sur les revenus) ou un relevé de régularisation (TVA).

### **Qu'est-ce que le procès-verbal de rétention ?**

Pour mémoire, en matière de TVA, avant l'entrée en vigueur de la loi précitée, le fonctionnaire pouvait emporter les factures et documents communiqués contre la remise immédiate d'un accusé de réception à l'assujéti<sup>14</sup>.

Depuis le mois de janvier dernier, le fonctionnaire taxateur doit dresser un procès-verbal de rétention et en délivrer une copie au contribuable/à l'assujéti.

#### **a) L'objectif du procès-verbal**

L'objectif du législateur est d'éviter les contestations relativement aux documents emmenés et aux circonstances dans lesquelles ces derniers sont emportés.

C'est la raison pour laquelle la circulaire mentionne que *les circonstances conduisant à ce que les livres et documents soient emportés doivent être décrites dans le procès-verbal.*

On relèvera que lorsque la rétention des documents se fait à la demande du contribuable/de l'assujéti ou avec son autorisation, cela doit être expressément indiqué dans le procès-verbal.

#### **b) Délivrance d'une copie du procès-verbal dans les cinq jours**

Dans les cinq jours qui suivent celui de la rétention, le contribuable/l'assujéti doit recevoir une copie du procès-verbal.

Selon la circulaire, ce délai doit permettre au fonctionnaire de *dresser un inventaire précis du contenu des documents emportés.*

#### **c) Quid si en attente de la réception du procès-verbal, le contribuable/l'assujéti souhaite recevoir une preuve immédiate de la remise des documents ?**

Dans cette hypothèse, l'agent taxateur lui délivrera un accusé de réception lequel reprendra de manière sommaire les documents qu'il a emportés.

Par la suite, une *copie du procès-verbal avec un relevé précis des documents emportés devra en tout cas également lui être remise.*

#### **d) Que doit contenir le procès-verbal ?**

Concernant la rédaction du procès-verbal, la circulaire renvoie aux directives reprises dans le commentaire administratif<sup>15</sup>.

Elle précise par ailleurs que ces directives doivent être respectées *afin de garantir la force probante particulière attribuée par la loi aux procès-verbaux des agents du Service public Fédéral Finances.*

En quelques mots, ces directives exigent que le procès-verbal :

- soit rédigé par un agent compétent ;
- mentionne son nom, prénom, qualité et résidence ;
- soit daté et signé par l'agent rédacteur ;
- respecte la législation sur l'emploi des langues.

Le procès-verbal doit contenir en outre un inventaire des livres et documents emmenés ainsi que, comme nous l'avons déjà explicité, les motifs et circonstances ayant conduit au droit de rétention par l'agent taxateur.

#### **e) Quelle est la force probante du procès-verbal ?**

La circulaire insiste sur le fait que le législateur accorde au procès verbal de rétention une force probante parti-

13 Exposé des motifs, *Docs. Parl.*, Chambre, n° 53- 3236/001, p. 17, art. 22 al.2.

14 Article 61 § 2 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

15 *Com.IR 92 n° 340/75-120 ; et Manuel TVA n° 590-594.*

culière puisque ce dernier fait foi jusqu'à preuve du contraire.

#### f) Qu'en est-il lorsque des copies de données informatisées sont emportées?

Dans un tel cas de figure, la circulaire mentionne que *la rédaction d'un procès-verbal n'est en principe pas requise*.

Elle ajoute qu'il est *néanmoins fortement recommandé de dresser un procès-verbal de rétention dans de tels cas*.

#### g) Que se passe-t-il si le contribuable ou l'assujetti refuse que le fonctionnaire qui lui en a fait la demande expresse emporte les documents?

Par application de l'article 445 du CIR 92 ou de l'article 70 §4, alinéa 1<sup>er</sup> du Code de la TVA, une amende peut être infligée au contribuable/à l'assujetti<sup>16</sup>.

Sandrina PROCEK  
Bureau d'avocats The Legal Side

16 En matière des impôts sur les revenus, le contribuable risque en outre une imposition d'office sur la base de l'article 351, alinéa 1<sup>er</sup> troisième tiret du CIR 1992.

## L'exclusion du régime des amortissements dégressifs pour les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers est inconstitutionnelle

Le 15 janvier 2014, la Cour d'appel de Bruxelles a estimé que l'exclusion du régime d'option d'amortissements dégressifs pour les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers violait le principe constitutionnel d'égalité.

### Un arrêté royal détermine les immobilisations qui peuvent être amorties de manière dégressive

L'art. 64 CIR habilite le Roi à organiser un régime d'option d'amortissements dégressifs et à déterminer les immobilisations qui peuvent être amorties de manière dégressive. Ce régime d'option est développé aux articles 36 et suivants de l'AR/CIR. L'art. 43, 2<sup>o</sup> AR/CIR stipule explicitement que les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers par le contribuable qui amortit les immobilisations n'entrent pas en considération pour un amortissement dégressif. Concrètement, cela signifie que les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit d'un ou de plusieurs tiers ne peuvent fiscalement être amorties que de manière linéaire. Peu importe en l'occurrence pour quelle période<sup>1</sup>, à qui, dans quelle mesure (totalemment ou en

partie<sup>2</sup>), sous quelle forme (mise en location ou autre) ou à quel prix (même à titre gratuit) l'usage est cédé<sup>3</sup>.

Le régime susvisé a été inséré dans l'AR/CIR par l'art. 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 5 août 1991. Le Rapport au Roi ne précise pas la raison pour laquelle les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers ne peuvent être amorties de manière dégressive. Cette lacune a donné lieu à un litige, un contribuable avançant que l'exclusion en question violait le principe constitutionnel d'égalité.

### Le fisc rejette l'amortissement dégressif d'un immeuble donné en location...

Une société immobilière est propriétaire d'un certain nombre d'immeubles qu'elle donne en location. Elle applique à ces immeubles le régime d'amortissements dégressifs. Le fisc rejette l'application de ce régime sur la base de la disposition d'exclusion de l'art. 43, 2<sup>o</sup> AR/CIR et majore le bénéfice de la société d'un excédent d'amortissement.

1 Q. et R., Sénat, 1991-1992, 22 avril 1992, n° 719, p. 2310 (Q. n° 31 EEMAN).

2 En cas de cession partielle de l'usage, le propriétaire peut uniquement amortir de manière dégressive la quotité de l'actif pour laquelle il est le seul utilisateur (Q. et R., Sénat, 2002-2003, 2 octobre 2002, n° 2-63, p. 3549 (Q. n° 2429 THISSEN)).

3 Voir Com.IR, n° 61/164-166.

La société conteste le point de vue du fisc en avançant que l'art. 43, 2° AR/CIR viole le principe constitutionnel d'égalité. Selon la société, cet article fait une distinction injustifiée entre le contribuable qui cède l'usage des immobilisations à des tiers et le contribuable qui affecte les immobilisations à son usage propre. La direction régionale rejette toutefois cet argument.

### ... mais est débouté à deux reprises

En première instance, le tribunal de Louvain déclare que les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination autorisent une distinction entre différentes catégories de personnes, pour autant toutefois que le critère de distinction puisse être objectivement et raisonnablement justifié. Cette justification doit être appréciée à la lumière de l'objectif et des effets de la disposition en question. Lorsqu'il est établi que les moyens utilisés ne sont pas raisonnablement proportionnels à l'objectif visé, la disposition en question viole le principe constitutionnel d'égalité. Ces principes tels que formulés par le tribunal de Louvain correspondent à l'interprétation établie que donne la Cour constitutionnelle au principe d'égalité.

Le tribunal constate que l'arrêté royal du 5 août 1991 ne justifie pas la distinction visée et que dans ses conclusions, le fisc ne tente pas non plus de justifier la différence de traitement entre les contribuables selon qu'ils ont cédé ou non l'usage des immobilisations à des tiers. Le tribunal donne dès lors gain de cause à la société et accorde un dégrèvement de l'excédent d'amortissements pris en considération (jugement du 11 septembre 2009).

Le fisc interjette appel de ce jugement et tente cette fois de justifier la distinction précitée. Selon le fisc, l'exclusion du régime des amortissements dégressifs pour les immobilisations dont l'usage a fait l'objet d'une cession au profit de tiers aurait été instaurée pour lutter contre les abus consistant à créer une perte fiscale par la déduction de frais de financement, combinée aux amortissements dégressifs (en d'autres termes, ces frais cumulés excèderaient les revenus locatifs).

Cette justification ne convainc pas la Cour d'appel de Bruxelles.

A l'instar du tribunal de première instance de Louvain, la Cour d'appel constate que la disposition en question introduit une différence de traitement entre des contribuables qui affectent les immobilisations à leur propre activité pro-

fessionnelle et les contribuables qui, dans le cadre de leur activité professionnelle, cèdent l'usage des immobilisations à des tiers, mais que cette différence de traitement n'est pas justifiée. La Cour considère plus particulièrement que la justification que le fisc pense pouvoir donner, à savoir éviter tout abus consistant à combiner des frais de financement et des amortissements dégressifs, n'est pas proportionnelle à l'objectif visé. Autrement dit, le principe d'égalité s'oppose à toute mesure visant à exclure du régime des amortissements dégressifs tous les contribuables ayant comme activité la location d'immobilisations, et ce uniquement pour cette raison.

Cette décision est conforme à une jurisprudence antérieure de la Cour constitutionnelle. Dans un arrêt du 1<sup>er</sup> septembre 2008 (n° 127/2008), la Cour constitutionnelle a en effet estimé que l'art. 75, 3° CIR, qui introduisait une distinction similaire pour l'application de la déduction pour investissement, excluant ainsi le bénéfice de cette déduction pour des immobilisations dont l'usage a été cédé à des tiers, violait le principe d'égalité. Entre-temps, le législateur a adapté l'art. 75, 3° CIR de manière à ce qu'il ne viole plus la Constitution.

### Conséquences pratiques de l'arrêt

L'arrêt susvisé a révélé le caractère manifestement inconstitutionnel d'une disposition de l'AR/CIR. Une Cour d'appel n'est cependant pas compétente pour annuler un arrêté royal. Elle peut tout au plus exclure l'application d'une disposition spécifique dans un cas concret. Jusqu'à nouvel ordre, l'art. 43, 2° AR/CIR reste par conséquent intégralement applicable. Les contribuables qui cèdent l'usage d'immobilisations à des tiers mais qui veulent appliquer des amortissements dégressifs seront donc contraints, si l'amortissement dégressif leur est refusé, d'invoquer le caractère inconstitutionnel de l'art. 43, 2° AR/CIR et d'obtenir gain de cause par voie administrative ou judiciaire.

Espérons qu'il ne faille pas en arriver là et que le fisc publiera bientôt une circulaire confirmant l'application de l'art. 43, 2° AR/CIR conformément à la Constitution, ou mieux encore, que le législateur interviendra en adaptant cet article. A notre connaissance, aucune de ces deux options n'est actuellement en préparation. Cela apporterait pourtant la sécurité juridique nécessaire et éviterait des procédures inutiles.

Kim BRONSELAER  
Julie MOTTE  
Avocats Laga

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Jean-Marie CONTER, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven. **Réalisée en collaboration avec kluwer – [www.wolterskluwer.be](http://www.wolterskluwer.be)**