

# PACIOLI



## Taux réduit de 6% pour une tranche de 50.000 € lors de la construction ou de l'achat d'un nouvel immeuble : comment faire?

En vue de stimuler le secteur de la construction, le taux réduit de 6% a été étendu provisoirement (pour la période du 1/1/2009 au 31/12/2009) à la construction ou la livraison de logements privés et à la constitution d'un droit réel sur de tels logements.

Le taux de 6% peut désormais s'appliquer sur une base d'imposition totale cumulée de 50.000,00 € hors T.V.A. pour les travaux immobiliers ayant pour objet la construction d'un bâtiment d'habitation qui, après exécution des travaux, est utilisé exclusivement ou principalement comme logement privé durable du maître de l'ouvrage qui y aura durablement son domicile<sup>(1)</sup>.

### Situations visées

- La construction d'une habitation qui, après l'exécution des travaux, est exclusivement ou principalement utilisée comme logement privé par le maître d'ouvrage qui y établira son domicile sans délai et de manière durable;
- la livraison de bâtiments et les constitutions, cessions et rétrocessions de droits réels sur des bâtiments, qui sont exclusivement ou principalement utilisés comme logement privé par l'acquéreur, qui y établira sans délai son domicile de manière durable (On ne vise évidemment ici que les opérations qui ne sont pas exemptées par l'article 44, § 3, 1°, du Code de la TVA.).

### Opérations visées

Les opérations suivantes entrent en considération pour l'application du taux de 6% :

#### 1° Les travaux immobiliers

Il y a lieu de se référer ici à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 qui énumère les travaux qui ont pour objet la construction d'une habitation, en résumé :

- les différentes opérations qui concourent à la construction d'un nouveau bâtiment d'habitation;
- les opérations immobilières d'achèvement ou d'aménagement d'un bâtiment d'habitation neuf;
- la construction d'un bâtiment d'habitation complet, clé sur porte;
- la construction du gros-œuvre d'une habitation (fondations, maçonnerie, charpente, toiture, etc.);
- les travaux de terrassement effectués en vue d'ériger une habitation;
- la livraison avec placement de carrelages, de seuils de portes, de tablettes et d'appuis de fenêtres;
- les travaux de rejointoiement;
- etc.

#### 2° Les opérations assimilées à des travaux immobiliers

Il y a lieu de se référer ici au tableau A, rubrique XXXI, § 3, 3° à 6° de l'annexe à l'A.R. n° 20, en résumé :

## SOMMAIRE

- **Taux réduit de 6% pour une tranche de 50.000 € lors de la construction ou de l'achat d'un nouvel immeuble : comment faire?** 1
- **Nouveau délai de sept ans applicable en cas de fraude en matière de contributions directes** 4

(1) Décision administrative n° E.T. 115.841.

- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation;
- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire de ce bâtiment et, plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout;
- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes;
- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol et d'une installation de téléphonie intérieure;
- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bains ainsi que de placards de rangements incorporés à titre définitif (dans quelque local que ce soit) dans des volumes spécialement prévus dans la construction;
- la fourniture et la fixation au bâtiment d'habitation de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment;
- la fourniture et le placement dans le bâtiment d'habitation de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir;
- les travaux de fixation et de placement des équipements cités ci-dessus;
- la mise à disposition de personnel en vue de l'exécution des opérations visées ci-dessus;
- etc.

### **Conditions relatives à l'utilisation du bâtiment**

Une des conditions de fond pour l'application du taux de 6% est que l'opération concerne un bâtiment qui sera exclusivement ou principalement utilisé comme **logement privé** de manière durable par l'acquéreur ou le maître d'ouvrage qui doit y établir son domicile sans délai.

«De manière durable» signifie au moins jusqu'au 31/12 de la 5<sup>ème</sup> année qui suit l'année de la première occupation du bâtiment par le maître de l'ouvrage ou l'acquéreur. Si cette condition n'est pas respectée il doit en faire déclaration à l'office de contrôle de la TVA dans le ressort duquel le bâtiment est situé, dans le mois à partir du changement et reverser à l'Etat l'avantage fiscal dont il a bénéficié.

Compte tenu de ce qui précède, sont exclues du taux de 6% les opérations qui concernent:

- des bâtiments à usage mixte utilisés à titre accessoire comme logement privé;

- des bâtiments professionnels séparés (situés ou non sur la même parcelle que le logement privé);
- des bâtiments que le maître d'ouvrage ou l'acquéreur donnera en location.

### **Occupation du bâtiment**

Un bâtiment déjà occupé avant le 1/1/2009 même s'il est encore neuf pour l'application de la TVA, ne peut être cédé avec application du taux de 6%. La TVA exigible lors de l'achèvement d'une habitation après que le maître d'ouvrage l'ait occupé ne bénéficie plus du taux de 6%.

### **Bénéficiaire du taux de 6%**

Seul le **maître d'ouvrage** (celui qui fait construire le bâtiment) ou l'**acquéreur** (l'acheteur du bâtiment ou celui qui acquiert un droit réel sur ce bâtiment) peut, si toutes les conditions sont remplies, se prévaloir du taux réduit de 6% en tant que consommateur. Compte tenu de la nécessité d'affectation au logement privé, *seules les personnes physiques* sont concernées.

### **Entrepreneurs visés**

Les opérations immobilières doivent être fournies et facturées par un entrepreneur qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, est **enregistré comme entrepreneur**.

Lorsqu'un entrepreneur sous-traite l'entiereté ou une partie des travaux qui lui ont été confiés par le maître d'ouvrage, la taxe est toujours exigible au taux normal de TVA de 21% dans la relation entre ce sous-traitant et l'entrepreneur (cocontractant).

### **Cédants visés**

Aucune distinction ne doit être effectuée selon que le cédant du bien est un constructeur professionnel, un constructeur occasionnel ou un acheteur-vendeur occasionnel de bâtiments ou toute autre personne.

### **Tranche de 50.000,00 €**

L'avantage du taux de 6% vaut pour une base d'imposition globale cumulée de 50.000,00 €, hors TVA. La partie qui excède ce plafond reste donc soumise au taux normal de TVA de 21%.

Ce montant de 50.000,00 € ne doit pas faire l'objet d'une facture unique mais peut être réparti entre plusieurs factures émanant de la même personne ou de prestataires différents.

Si le taux de 6% était déjà applicable pour un autre motif, l'acquéreur ne peut plus bénéficier de ce taux pour l'achèvement ultérieur de l'habitation concernée. Cette exclusion du taux de 6% ne vaut donc pas pour l'achèvement d'une habitation privée – destinées au logement dans le cadre de la politique sociale et qui sont livrées et

facturées par les sociétés régionales de logement et par les sociétés de logement social agréées par celles-ci – non encore occupée.

### **Projets en cours**

Le taux de 6% sur la tranche de 50.000,00 € ne peut s'appliquer qu'aux TVA exigibles dans le courant de l'année 2009 et, bien entendu, si toutes les autres conditions sont remplies, notamment, la TVA doit être exigible **avant la première occupation du bâtiment**.

En ce qui concerne la construction d'un logement privé (qu'elle ait déjà commencé ou non avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009), dans la mesure où la TVA est exigible dans le courant de l'année 2009 avant la première occupation du bâtiment et que cette TVA a été perçue au taux de 21%, la TVA trop perçue peut (toutes autres conditions remplies) être restituée (par une demande de restitution) après que le maître d'ouvrage et l'entrepreneur aient satisfait à leurs obligations administratives.

Ceci est également valable pour la livraison d'un bâtiment ou la constitution, cession et rétrocession de droits réels sur un bâtiment (que le contrat soit conclu ou non avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009).

### **Obligations administratives du maître d'ouvrage (déclaration n° 121<sup>1</sup>)**

Le maître d'ouvrage ou son représentant doit déposer une déclaration avant que la taxe soit exigible sur les travaux immobiliers et pour lesquels il souhaite bénéficier du taux de 6%. Il doit pour cela faire usage du formulaire n°121<sup>1</sup> que l'on peut se procurer auprès de n'importe quel office de contrôle de la TVA, ou télécharger via le site web <http://www.myminfin.be>.

Le formulaire complété et signé doit être envoyé ou remis à l'administration de la TVA et de préférence directement à **l'office de contrôle de la TVA dans le ressort duquel le bâtiment est situé**, unique bureau compétent pour apposer l'**accusé de réception** et attribuer le **numéro de référence** indispensable.

Si les données relatives à l'(aux) entrepreneur(s) avec qui le maître d'ouvrage a contracté ou va contracter (cadre E de la déclaration n° 121<sup>1</sup>) ne sont pas encore connues, le maître d'ouvrage ou son représentant doit par la suite porter immédiatement ces données, ainsi que les compléments ou modifications éventuels, à la connaissance de l'office concerné.

L'accusé de réception et l'attribution d'un numéro de référence ne valent pas reconnaissance par l'administration que les conditions de fond pour l'application du régime de faveur sont remplies. Ils n'excluent donc pas des régularisations ultérieures s'il était établi que les conditions de fond n'ont pas été remplies.

### **Remise à l'entrepreneur d'une copie de la déclaration n° 121<sup>1</sup>**

Un entrepreneur ne peut appliquer le taux de 6% que s'il est en possession d'une copie de la déclaration n° 121<sup>1</sup> complétée et signée par le maître d'ouvrage.

C'est en effet le maître d'ouvrage qui doit mentionner (cadre D de la déclaration n° 121<sup>1</sup>) la base d'imposition sur laquelle l'entrepreneur peut appliquer le taux de 6%. Cette copie constitue dès lors l'autorisation nécessaire pour lui permettre d'appliquer le taux de 6%.

### **Obligations administratives des entrepreneurs**

Sur la facture qu'il établit au taux de 6% et sur le double qu'il conserve, l'entrepreneur doit notamment mentionner **la date et le numéro de référence de la déclaration n°121<sup>1</sup>** dont une copie complétée et signée par le maître d'ouvrage lui a été remise, de même que **l'office de contrôle de la TVA** où la déclaration a été déposée (son adresse figure sur la déclaration).

Il doit envoyer à l'office de contrôle de la TVA dont il relève, une copie de chaque facture qu'il établit avec application du taux de 6%, **au plus tard le dernier jour ouvrable du mois** suivant celui durant lequel la facture a été établie.

Pour autant qu'il ait satisfait à ses obligations administratives et hormis le cas de collusion entre les parties ou de non-respect évident des conditions, la déclaration n°121<sup>1</sup> correctement complétée et signée par le maître d'ouvrage décharge l'entrepreneur de sa responsabilité quant à l'application du taux de 6%.

### **Obligations administratives du cédant et de l'acquéreur (déclaration n°121<sup>2</sup>)**

Celui qui livre un bâtiment ou qui constitue, cède ou rétrocède un droit réel sur un bâtiment, doit, pour l'application du taux de 6%, déposer une **déclaration avant que la taxe soit exigible**. Elle doit être **complétée et signée par l'acquéreur** du bâtiment ou du droit réel sur ce bâtiment.

Il doit être fait usage de la déclaration n°121<sup>2</sup> à demander auprès de n'importe quel office de contrôle de la TVA ou à télécharger via le site web <http://www.myminfin.be>.

Le formulaire complété et signé par le cédant et l'acquéreur doit être **envoyé à l'office de contrôle de la TVA dont relève le cédant**, office qui apposera un accusé de réception, attribuera un numéro de référence et par la suite, en remettra une copie au cédant ou la lui fera parvenir.

L'accusé de réception et l'attribution d'un numéro de référence ne valent pas reconnaissance par l'administration que les conditions de fond pour l'application du régime de faveur sont remplies. Ils

n'excluent donc pas des régularisations ultérieures s'il était établi que les conditions de fond n'ont pas été remplies.

La facture établie par le cédant ainsi que le double qu'il conserve doivent notamment mentionner que le bâtiment est, **soit exclusivement, soit à titre principal, utilisé comme logement privé** par l'acquéreur qui y établira son domicile de manière durable. Il mentionne également la **date et le numéro de référence** de la déclaration n° 121<sup>2</sup>.

**Au plus tard le dernier jour ouvrable du mois** qui suit celui durant lequel la facture a été établie avec application du taux de 6%, le cédant doit faire parvenir une copie de cette facture à l'office de contrôle de la TVA dont il relève.

### **Transformation radicale d'un bâtiment**

Les travaux de transformation, de rénovation, de réhabilitation, d'amélioration, de réparation et d'entretien d'une habitation ne concernent pas une transformation radicale étant donné qu'ils s'appuient d'une manière significative sur les anciens murs porteurs et, plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure du bâtiment existant. Par conséquent, ces opérations ne peuvent pas être considérées comme des opérations ayant pour objet la construction d'une habitation.

Cependant, lorsqu'une transformation non radicale en soi de la partie ancienne d'une habitation existante va effectivement de

pair avec un agrandissement substantiel du bâtiment (c.-à-d. par **l'ajout d'une partie nouvelle dont la superficie totale est supérieure à la superficie totale de la partie ancienne conservée**<sup>(2)</sup>, le projet global est assimilé à la construction d'une habitation pour l'application du taux réduit de 6%.

Par ailleurs, une transformation radicale d'un ancien bâtiment (avec ou sans agrandissement substantiel par l'ajout d'une partie nouvelle) où les travaux faisant suite à une démolition ne s'appuient pas de manière significative sur d'anciens murs porteurs ni, plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure de l'ancien bâtiment, est assimilée à la démolition et la reconstruction d'un bâtiment qui peut également bénéficier – à d'autres conditions – du taux réduit de 6%.

### **Opérations exclues**

Le taux de 6% n'est en aucun cas applicable:

- aux travaux de culture ou de jardinage et aux travaux de clôture;
- aux travaux d'installation de piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis et installations similaires.

Michel CEULEMANS

Membre de la Commission du stage de l'IPCF



## **Nouveau délai de sept ans applicable en cas de fraude en matière de contributions directes**

### **Introduction**

1. La loi-programme du 22 décembre 2008<sup>(3)</sup> contient différentes dispositions allongeant à sept ans les délais prévus en cas de fraude, en matière de contributions directes notamment, ces innovations étant entrées en vigueur le 29 décembre 2008.

L'Exposé des Motifs donne deux justifications à cet allongement<sup>(4)</sup>.

D'une part, le gouvernement a tenu compte d'une recommandation de la Cour des comptes qui a indiqué qu'en raison de l'abaissement de la fréquence du contrôle, combiné avec les règles inchangées en matière de délais d'imposition, «certains exercices

*d'imposition pourraient échapper au contrôle avec une prévisibilité confinante à la certitude*»<sup>(5)</sup>.

D'autre part, il a été constaté que, dans de nombreux Etats membres de l'Union européenne, des délais de contrôle et d'imposition plus étendus existent en cas de fraude. Ainsi, ces délais sont de dix ans au Luxembourg, en Allemagne et au Royaume-Uni, de 7 ans en Autriche et de 5 ans en France. Pour une plus grande collaboration entre Etats membres, il s'agit de mettre en place «une certaine réciprocité dans l'échange d'informations, le problème étant que les délais dans la plupart des pays demandeurs sont plus étendus qu'en Belgique».

L'allongement du délai applicable en cas de fraude se manifeste à divers égards:

- a) quant à la conservation des livres et documents ainsi que de la documentation relative aux systèmes informatisés;

(2) Décision du 1<sup>er</sup> septembre 1994, n° E.T. 106.933.

(3) La loi-programme du 22 décembre 2008 est publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2008, 4<sup>ème</sup> éd. Les dispositions faisant l'objet du présent commentaire sont entrées en vigueur à la date de publication de la loi au *Moniteur*.

(4) *Cf. Ch. Rep.*, sess. ord. 2008-2009, Doc. 52 – 1607/001, pp. 108 et 109.

(5) *Cf. Cour des Comptes*, 157<sup>e</sup> Cahier, 2000-2001, p. 112.

- b) quant aux investigations auxquelles peut se livrer l'administration fiscale;
- c) quant à l'enrôlement de l'impôt.

Nous examinerons successivement chacun de ces aspects.

### **A. Fraude et délai de conservation des livres et documents ainsi que de la documentation relative aux systèmes informatisés**

2. Les livres et documents «nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables», au sens de l'article 315, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R./92, doivent être désormais conservés à la disposition de l'administration «jusqu'à l'expiration de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable» (art. 315, al. 3 *in fine* C.I.R./92)<sup>(6)</sup>.

De même, le délai de conservation de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exploitation de systèmes informatisés, ainsi que des supports d'information et de toutes les données qu'ils contiennent «expire à la fin de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable pendant laquelle le système décrit dans cette documentation a été utilisé» (art. 315bis, al. 4 C.I.R./92)<sup>(7)</sup>.

### **B. Fraude et délai d'investigation de l'administration**

3. Pour mémoire, les investigations de l'administration peuvent être effectuées «sans préavis» (art. 333, al. 2 C.I.R./92):

- dans le courant de la période imposable;
- dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R./92: délai de trois ans à dater du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration;
- dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 4 du C.I.R./92: prolongation du délai de trois ans précité pour une durée égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois, lorsque le contribuable ou le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, a introduit une réclamation conformément aux articles 366 et 371 du C.I.R./92 dans le délai de trois ans.

(6) Cette disposition a été modifiée par l'article 186 de la loi-programme du 22 décembre 2008.

(7) Cette disposition a été modifiée par l'article 187 de la loi-programme du 22 décembre 2008.

4. Le délai évoqué ci-avant peut être prolongé de quatre ans, à condition que l'administration notifie préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée. L'administration peut désormais effectuer des investigations pendant le délai supplémentaire de quatre ans prévu à l'article 354, alinéa 2 du C.I.R./92<sup>(8)</sup>, en cas d'infraction aux dispositions du C.I.R./92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition (art. 333, al. 3 C.I.R./92). C'est l'intégralité de la cotisation qui doit être annulée, et non pas seulement le supplément de cotisation qui résulterait des investigations irrégulières<sup>(9)</sup>.

Avant de pouvoir procéder à des investigations durant le délai supplémentaire de quatre ans précité, l'administration doit donc mettre en évidence des «indices de fraudes»<sup>(10)</sup> et les notifier par écrit et de manière précise<sup>(11)</sup>.

De tels indices peuvent notamment résulter, soit de pratiques délictueuses, constatées au cours d'un contrôle opéré pendant le délai de trois ans prévu à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R./92 et permettant à l'administration de présumer que les mêmes pratiques ont été utilisées par le contribuable depuis plusieurs années, soit de renseignements recueillis auprès d'autres administrations ou services publics ou chez des tiers, et constituant des indices de fraude caractérisée.

C'est au contribuable qu'il incombe de prouver qu'il n'a pas reçu la notification, lorsqu'il conteste une imposition fondée sur des actes exécutés pendant le délai supplémentaire de quatre ans.

5. Suivant la jurisprudence traditionnelle, la notification ne constitue pas une simple obligation formelle, les indices de fraude devant avoir une certaine consistance et ne pas seulement faire l'objet d'une énumération. L'administration ne doit donc pas faire la preuve de l'existence d'infractions au sens du C.I.R./92, mais elle doit décrire de manière précise, à l'intention du contribuable, les indices d'une fraude fiscale potentielle avant toute investigation<sup>(12)</sup>.

Le texte légal énonce que la notification doit être «préalable» à l'investigation. La Cour de cassation considère toutefois qu'une notification faite le jour même de l'investigation, mais préalable-

(8) Cette disposition a été modifiée par l'article 188 de la loi-programme du 22 décembre 2008.

(9) Cf. Mons, 1<sup>er</sup> octobre 2004, rôle n° 1995/FI/6.

(10) Cf. Bruxelles, 12 décembre 2007, rôle n° 2003/AR/2315.

(11) Cf. Civ. Liège, 21 mars 2006, rôle n° 02-3998, 02-3999-A, 02-4000-A, 02-4001-A; Civ., Liège, 14 avril 2005, rôle n° 01-183-A; Anvers, 27 avril 2004, rôle n° 1997/FR/332; Anvers, 4 mars 2008, rôle n° 2006/AR/1632; Civ., Hasselt, 12 septembre 2007, rôle n° 05/1249/A.

(12) Cf. Civ. Bruxelles, 10 décembre 2004, R.G.C.F., 2005, liv. 1, p. 68.

ment à celle-ci, satisfait aux conditions imposées par la loi<sup>(13)</sup>. Ainsi, la notification est considérée comme légale, si elle figure avant le questionnaire dans le même document. L'interprétation de la Cour de cassation consacre, de manière étonnante, la position que le ministre des Finances avait exprimée antérieurement<sup>(14)</sup>.

Pour plusieurs juridictions de fond, la formalité de la notification préalable prescrite par l'article 333, alinéa 3 du C.I.R./92 ne concerne pas uniquement les investigations chez le contribuable lui-même, mais également celles effectuées chez des tiers, si elles l'ont été en vue de la taxation du contribuable concerné<sup>(15)</sup>. Pour la Cour d'appel de Bruxelles, la notification préalable vise uniquement les investigations à l'égard du contribuable, et elle n'est pas applicable lorsque l'administration dispose d'éléments permettant d'établir l'impôt sans devoir recourir à une investigation complémentaire « à l'égard du contribuable lui-même », dans le délai supplémentaire visé à l'article 354, alinéa 2 du C.I.R./92<sup>(16)</sup>.

La Cour de cassation a fixé sa jurisprudence dans le même sens que celle de la Cour d'appel de Bruxelles: l'obligation de notification ne doit être respectée que lorsque les investigations sont réalisées auprès du contribuable et non auprès des tiers<sup>(17)</sup>. La plupart des Cours d'appel se sont alors inclinées<sup>(18)</sup>.

La jurisprudence précitée de la Cour de cassation ne manque pas d'étonner, dès lors que l'article 333 du C.I.R./92 est un texte clair et qu'il est inséré sous une Section intitulée « *Dispositions communes aux investigations à l'égard du contribuable et des tiers* » (c'est nous qui soulignons).

Dans une affaire soumise à la Cour d'appel de Gand, la France avait communiqué spontanément des renseignements à l'administration fiscale et le contribuable avait fait valoir que ce document avait été sollicité par l'administration belge et qu'une notification aurait dû lui être envoyée. Dans un arrêt du 17 janvier 2006, la Cour d'appel de Gand a rejeté cet argument en considérant qu'il s'agissait bien d'une communication spontanée, permise par l'arti-

cle 338 du C.I.R./92 et que, par conséquent, aucune notification préalable ne devait intervenir<sup>(19)</sup>.

Enfin, une dernière et importante remarque: le tribunal de première instance est compétent pour contrôler le bien-fondé de la notification préalable des indices de fraude fiscale, car cet acte préparatoire à une décision administrative modifie la situation des contribuables, sur le plan juridique, vis-à-vis de l'administration<sup>(20)</sup>.

### C. Fraude et délai d'enrôlement

6. Le délai d'enrôlement est désormais porté à sept ans en cas d'infraction aux dispositions du C.I.R./92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise « *dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* », en vertu de l'article 354, alinéa 2 du C.I.R./92<sup>(21)</sup>. La vérification de cet élément moral par le juge s'opère dans le chef d'un contribuable déterminé.

Il y a « *intention frauduleuse* », lorsque l'infraction est commise dans le but de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, le plus souvent au détriment d'une personne ou de la collectivité<sup>(22)</sup>. Cet avantage illicite est, dans la plupart des cas, l'impôt éludé.

Il y a « *dessein de nuire* », lorsque l'infraction est commise avec la volonté de causer un dommage, même sans que l'intéressé retire un avantage quelconque de son comportement<sup>(23)</sup>.

Les termes « *intention frauduleuse* » et « *intention de nuire* » sont de stricte interprétation et requièrent une intention spéciale<sup>(24)</sup>.

Il convient de distinguer le délai supplémentaire d'enrôlement de quatre ans prévu par l'article 354, alinéa 2 du C.I.R./92 du délai supplémentaire d'investigation de quatre ans prévu à l'article 333, alinéa 3 du C.I.R./92, les conditions de mise en œuvre de ces deux dispositions étant distinctes.

7. Dans les hypothèses suivantes notamment, la jurisprudence a conclu à l'existence d'une intention frauduleuse:

- L'intention frauduleuse est déduite de la circonstance que le redevable a d'abord omis de déclarer certains revenus et qu'il a ensuite, sur la réquisition de l'administration, remis une déclaration incomplète dans le but d'éluider l'impôt<sup>(25)</sup>.

(13) Cf. Cass., 18 juin 2003, *Pas.*, 2003, I, p. 1199, *F.J.F.*, No; 2003/215; Cass., 3 novembre 2000, *E.J.F.*, No. 2001/198; Cass., 14 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1318.

(14) Cf. Quest. Parl. n° 178, CAPOEN, 4 avril 1986, *Quest. Rép., Sénat*, sess. ord., 1985-1986, p. 1206.

(15) Cf. Anvers, 15 janvier 1996, *Cour. Fisc.*, 1996, p. 216; Liège, 17 novembre 1993, *F.J.F.*, No. 94/144; Gand, 22 avril 1993, cité par J.P. MAGREMANNE, « Le délai d'investigation de l'article 333, alinéa 3 du C.I.R./92 et la notification préalable des indices de fraude », *R.G.F.*, 1997, p. 171; Gand, 12 mars 1991, *R.G.F.*, 1991, p. 335; Civ. Bruxelles, 28 mai 2004, *E.J.F.*, No. 2005, p. 283.

(16) Cf. Bruxelles, 8 février 1996, *F.J.F.*, No. 96/237; Bruxelles, 7 octobre 1993, *F.J.F.*, No. 94/143; Bruxelles, 19 février 1991, *F.J.F.*, No. 91/104.

(17) Cf. Cass., 16 mars 2001, *F.J.F.*, No. 2001/260; Cass., 14 octobre 1999, *op. cit.*, *Fiscologue*, 1999, n° 731, p. 4; Cass., 1<sup>er</sup> mars 1996, *R.G.F.*, 1996, p. 370, *Fiscologue*, 1996, n° 583, p. 6.

(18) Cf. Gand, 15 juin 2004, rôle n° 2001/AR/1558; Mons, 2 février 2001, rôle n° 1995/FI/115; Liège, 18 septembre 1996, *F.J.F.*, No. 97/15. Voy. toutefois *contra*, Anvers, 27 avril 2004, rôle n° 1997/FR/332.

(19) Cf. Gand, 17 janvier 2006, *Fiscologue*, n° 1030, pp. 9-10.

(20) Cf. Civ. Mons, 2 mai 2002, *F.J.F.*, No. 2003/201.

(21) Cette disposition a été modifiée par l'article 189 de la loi-programme du 22 décembre 2008.

(22) Cf. Com.I.R., n° 354/23; Bruxelles, 31 mars 1987, *J.D.E.*, 1987, p. 359; Gand, 29 janvier 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 101.

(23) Cf. Com.I.R., n° 354/23.

(24) Cf. Cass. 3 janvier 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 17, *F.J.F.*, No. 97/49; Civ., Gand, 26 février 2004, rôle n° 02-4501-A.

(25) Cf. Cass., 1<sup>er</sup> mars 1991, *Pas.*, 1991, I, p. 627, *F.J.F.*, No. 91/134.

- L'infraction, notamment pour déclaration irrégulière à l'I.P.P., a été commise dans le but de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite(26).
- N'ont pas été déclarés des capitaux importants qui ont été placés et qui génèrent de la sorte des intérêts, sans perception du précompte mobilier(27).
- Une déclaration fiscale est rentrée avec quatre ans de retard, afin de bénéficier de la prescription et d'échapper à l'impôt(28).
- Un contribuable adopte à l'égard de l'administration un comportement tel qu'elle ne puisse pas prendre connaissance de l'existence d'une plus-value de cessation (ainsi, pas de notification de l'acte de cession du fonds de commerce)(29).

8. Par contre, dans les situations qui suivent, l'intention frauduleuse n'a pas été jugée établie à suffisance:

- L'intention frauduleuse ou le dessein de nuire ne peuvent être déduits d'une pièce établie unilatéralement par un tiers que si cette pièce est corroborée par d'autres éléments concrets(30).
- L'intention frauduleuse ne peut être déduite de la seule circonstance qu'une somme importante n'a pas été déclarée, même si la non-déclaration concerne plusieurs années(31).
- Les infractions résultent de simple négligence, d'erreurs matérielles ou d'irrégularités commises de bonne foi par le contribuable(32).
- L'administration ne peut présumer, sans l'établir positivement, qu'une fraude importante dans la comptabilité d'un contribuable devait déjà exister pour les exercices précédents et appliquer, par analogie, un redressement pour le passé(33).
- Le contribuable agit de bonne foi en se basant sur une pratique administrative(34).
- L'intention frauduleuse ne peut pas se déduire du simple fait que le contribuable n'est pas en mesure d'établir le caractère professionnel de certaines dépenses(35).
- La profession du contribuable, spécialiste de la comptabilité et du droit fiscal, ne permet pas de déduire *ipso facto* dans

son chef une intention frauduleuse en cas d'omissions ou d'inexactitudes, même flagrantes, dans sa propre déclaration fiscale(36).

- Un notaire déclare des honoraires extra-légaux ou des profits complémentaires fixés forfaitairement en accord avec l'administration, même si les honoraires extra-légaux réels sont plus importants, dès lors que le régime forfaitaire a été accepté pendant plusieurs années par l'administration(37).
- Un cadre ne déclare pas le transfert des droits acquis dans un fonds de pension luxembourgeois vers une compagnie d'assurance luxembourgeoise, mais les déclare lors du paiement de ceux-ci(38).
- Un contribuable n'a pas déclaré la perception d'avantages de toute nature, sauf pour l'administration à démontrer des circonstances particulières établissant l'existence de cette intention frauduleuse(39).

9. Pour prolonger le délai de quatre ans, il n'est pas requis que l'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ait été constatée au cours du délai extraordinaire de trois ans visé à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup> du C.I.R./92(40).

Par ailleurs, quelques décisions isolées ont admis que l'administration ne pouvait pas appliquer le délai prolongé lorsque les infractions à la législation fiscale ont déjà été constatées pendant le délai d'imposition de trois ans(41).

L'administration peut-elle imposer, dans le délai allongé, des revenus autres que ceux dont elle démontre qu'ils ont été éludés dans une intention frauduleuse? A notre sens, il convient de répondre par la négative à cette question. Certaines juridictions de fond l'ont cependant admis, en considérant que peuvent être taxés dans le délai désormais fixé à sept ans tous les revenus imposables(42). L'administration a la charge d'établir que les conditions requises pour l'application du délai de sept ans sont réunies(43), la base imposable pouvant alors être déterminée sur la base de signes et indices(44). Il reste que l'existence d'une intention frauduleuse

(26) Cf. Cass., 12 septembre 1991, *Pas.*, 1992, I p. 30, *Bull. Cont. Dir.*, 1994, p. 2248: le juge du fond avait observé que le demandeur avait opté pour un régime de comptabilité simplifiée dont la principale qualité ne paraissait pas être l'objectivité et la clarté.

(27) Cf. Gand, 6 septembre 2005, rôle n° 1992/FR/3998.

(28) Cf. Gand, 22 mai 2007, rôle n° 2004/AR/1962.

(29) Cf. Civ., Mons, 23 juin 2005, *Fiscologue*, n° 996, p.11. Cette décision ne manque pas de surprendre, dès lors que la plus-value de cessation avait été déclarée.

(30) Cf. Anvers, 21 janvier 2003, *F.J.F.*, No. 2003/109 (pièces provenant d'une comptabilité en noir d'un tiers); Anvers, 12 octobre 1992, *F.J.F.*, No. 93/93.

(31) Cf. Cass., 3 janvier 1997, *op. cit.*; Mons, 5 octobre 2007, rôle n° 1999-FI-53; Anvers, 21 janvier 2003, *F.J.F.*, No. 2003/109; Anvers, 29 octobre 2002, *F.J.F.*, No. 2003/51; Gand, 23 avril 1998, *F.J.F.*, No. 98/199; Anvers 12 juin 1995, *F.J.F.*, No. 95/188; Bruxelles, 31 mars 1987, *F.J.F.*, No. 87/105; Civ., Gand, 26 février 2004, rôle n° 02-4501-A; Civ. Bruxelles, 12 mars 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, p. 391 et note; Civ. Anvers, 1er juin 2001, *F.J.F.*, No. 2002/113.

(32) Cf. Gand, 12 février 2003, *F.J.F.*, No. 2003/231; Anvers, 17 février 1992, *F.J.F.*, No. 92/77 (comptabilisation à tort d'une moins-value au titre d'amortissement d'immobilisation incorporelle).

(33) Cf. Gand, 21 septembre 1995, *F.J.F.*, No. 96/13.

(34) Cf. Gand, 23 janvier 2007, rôle n° 2005-AR-659.

(35) Cf. Civ., Liège, 30 septembre 2004, *Fiscologue*, n° 973, p. 12.

(36) Cf. Civ., Mons, 25 janvier 2005, *J.L.M.B.*, 2005, p. 985.

(37) Cf. Gand, 24 janvier 2006, *Fiscologue*, n° 1036, p. 12.

(38) Cf. Civ., Louvain, 27 mai 2005, *Fiscologue*, n° 991, p. 11. En l'espèce, le cadre ignorait que le régime fiscal du transfert de ces droits vers une compagnie d'assurance étrangère était différent de celui du transfert vers la compagnie d'assurances belge.

(39) Cf. Mons, 12 décembre 2007, *Fiscologue*, n° 1107, p. 11.

(40) Cf. Cass., 14 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1316, *F.J.F.*, No. 99/287.

(41) Cf. Anvers, 24 décembre 2002, *F.J.F.*, No. 2004/17, *Cour. Fisc.*, 2002, p. 286; Anvers, 24 avril 2001, *Cour. Fisc.*, 2001, p. 238. *Contra*, Bruxelles, 2 septembre 1993, *F.J.F.*, No. 93/247; Civ., Bruxelles, 21 décembre 2007, *Fiscologue*, n° 1116, p.12.

(42) Cf. Civ., Anvers, 6 septembre 2006, rôle n° 02-1841-A.

(43) Cf. Mons, 5 octobre 2007, rôle n° 1999-FI-53; Bruxelles, 6 février 2003, *F.J.F.*, No. 2003/182; Anvers, 29 octobre 2002, *F.J.F.*, No. 2003/51 (un avis de rectification dans lequel il est renvoyé en termes généraux aux pièces d'un dossier judiciaire, sans qu'il apparaisse que le contribuable aurait été de mauvaise foi ou aurait eu une intention frauduleuse, ne satisfait pas à cette obligation de motivation). Voy. aussi Civ., Leuven, 29 mai 2005, rôle n° 03-2546-A; Civ., Hasselt, 4 janvier 2006, rôle n° 04.0736.A.

(44) Cf. Cass., 27 juin 2002, *F.J.F.*, No. 2003/212.

doit être établie sur la base de faits connus et certains et qu'elle ne peut être présumée.

A défaut d'une telle preuve, l'administration ne pourra pas recourir au délai supplémentaire de quatre ans<sup>(45)</sup>. Elle n'est toutefois pas tenue de rapporter nécessairement cette preuve avant d'établir l'impôt ou le supplément d'impôt dans le délai ainsi prolongé<sup>(46)</sup>.

10. Lorsqu'une nouvelle loi allonge les délais de prescription, elle est en principe d'application immédiate. Il s'ensuit que si le délai de prescription n'est pas encore échu, il se trouve automatiquement prolongé<sup>(47)</sup>.

En l'espèce, les délais d'investigation et d'enrôlement encore en cours le 29 décembre 2008, date de publication de la loi-programme au *Moniteur belge*, sont portés de cinq ans à sept ans, pour autant que soient établis respectivement les indices de fraude (en ce qui concerne l'art. 333, al. 3 C.I.R./92) ou l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire (en ce qui concerne l'art. 354, al. 2 C.I.R./92).

Pour les revenus relatifs à l'exercice d'imposition 2003 (il s'agit notamment des revenus taxables à l'I.P.P. obtenus en 2002 ou des revenus taxables à l'I.Soc. relatifs à l'exercice comptable 2002 lorsque la société tient sa comptabilité par année civile), le délai d'enrôlement en cas de fraude est venu à expiration le 31 décembre 2007. Il en va de même du délai d'investigation.

Au contraire, pour les revenus relatifs à l'exercice d'imposition 2004, le délai d'enrôlement et le délai d'investigation sont prolongés jusqu'à la fin de l'exercice d'imposition 2010 (soit, dans nos exemples, jusqu'au 31 décembre 2010)<sup>(48)</sup>.

Nul doute que le contribuable aura apprécié ce « cadeau » de fin d'année...

Luc HERVE

Avocat au Barreau de Liège, Cabinet d'avocats Herve,  
Collaborateur scientifique à la Faculté de Droit de l'Université  
de Liège (droit civil et droit fiscal),  
Professeur à l'École Supérieure de Comptabilité de Liège  
(C.B.C.E.C. Liège),  
Assesseur juridique suppléant à la Chambre Exécutive franco-  
phone de l'I.P.C.F.

(45) Cf. Civ., Bruxelles, 24 mai 2007, rôle n° 2003-8197-A; Civ., Hasselt, 23 novembre 2005, rôle n° 030170.a; Civ., Liège, 30 septembre 2004, rôle n° 03-3851-A; Civ., Leuven, 23 avril 2004, rôle n° 03-512-A.

(46) Cf. Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1419, *J.L.M.B.*, 2000, p. 1467. Voy. toutefois Com.I.R., n° 354/24, *initio* qui précise que « l'infraction doit être constatée au préalable – et établie à suffisance de droit – par l'administration ».

(47) Cf. Exposé des Motifs, *op. cit.*, p. 111

(48) Cf. en ce sens, S. SEGIER, « Les délais en matière d'impôt sur les revenus: Déclaration, taxation et investigations », *Compt.Fisc.Prat.*, 2009/1, p. 1 et s., spéc. p. 7.

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** : Maria PLOUMEN, I.P.C.F. – 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** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.