

PACIOLI



Déficit indiciaire ne rime pas forcément avec intention frauduleuse

1. Introduction

Plus personne n'ignore que le délai dans lequel un impôt peut être enrôlé vient d'être prolongé par une loi récente. Le délai de cinq années est en effet porté à sept années par la Loi du 22 décembre 2008, publiée au *Moniteur* du 29 décembre 2008. Par exemple, pour rectifier une déclaration portant sur des revenus perçus en 2008, l'administration disposera désormais d'un délai expirant le 31 décembre 2015, et ce, à la double condition que l'administration démontre qu'il y a eu « fraude » (infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire) et que celle-ci notifie préalablement au contribuable les indices de fraude fiscale dont elle dispose.

Cette nouveauté législative est l'occasion de rappeler les contours précis de la notion d'intention frauduleuse, de même que quelques règles de procédure essentielles en matière de notification des indices de fraude. Un arrêt de la Cour d'appel de Mons rendu le 21 mars 2008 s'est fort heureusement penché sur cette matière et nous servira de guide précieux tout au long de cette chronique. Nous commentons cet arrêt et les principes qui peuvent en être dégagés.

2. Les faits soumis à la Cour d'appel

L'affaire soumise à la Cour concerne les exercices d'imposition 1988 et 1989. Un dossier répressif est ouvert au nom d'un contribuable, surveillant de prison et de son épouse (aujourd'hui divorcés). Le procureur général autorise l'administration fiscale à consulter certaines pièces de ce dossier qui révèlent, notamment, que ce ménage a fait en 1987 l'acquisition d'une villa en Espagne (pour 2.000.000 BEF) et que d'importants travaux y ont été réalisés et payés en 1988 (pour 4.000.000 BEF) sans

compter des travaux de rénovation dans leur maison de Belgique (pour 600.000 BEF) et l'achat d'un bateau.

Le 7 août 1992, le fisc interroge les ex-époux sur l'origine des fonds qui leur ont permis de faire de telles dépenses, alors que les revenus annuels de salarié de Monsieur (seul titulaire des revenus du ménage) ne s'élevaient à l'époque qu'à 600.000 BEF. Dans un courrier daté du même jour, l'administration fiscale signale aux contribuables que l'évaluation des revenus imposables pourra se faire sur la base de l'article 247 CIR/64 (aujourd'hui l'article 341 du CIR/92) qui permet de les taxer sur la base des signes et indices qui révèlent une aisance supérieure à celle attestée par les revenus déclarés.

A la suite d'une réponse bien trop évasive des ex-époux, l'administration adresse en novembre 1992 un avis de rectification pour les exercices d'imposition incriminés dans lequel elle taxe, en recourant à la procédure indiciaire, la différence entre les dépenses qu'elle a établies et les revenus déclarés (2.561.093 BEF pour l'exercice d'imposition 1988 et 4.608.319 BEF pour l'exercice d'imposition 1989).

SOMMAIRE

- **Déficit indiciaire ne rime pas forcément avec intention frauduleuse** **1**
- **L'utilisation d'une limited company en Belgique, une solution d'avenir... ?** **4**
- **Statut des psychologues et psychothérapeutes en matière de TVA** **6**

Pour justifier cette taxation qui intervient plus de 3 ans après les périodes d'imposition, l'administration invoque l'intention frauduleuse avec laquelle les contribuables ont commis l'infraction fiscale, et qui, selon elle, l'autorise à étendre le délai d'imposition à cinq ans.

Le directeur régional suit la position de l'agent taxateur et l'affaire est portée devant la Cour d'appel de Mons.

Devant la Cour d'appel, les requérants entendent contester à la fois la légalité de la notification préalable des indices de fraude, la validité de la demande de renseignements du 7 août 1992 et la légalité de l'application du délai extraordinaire d'imposition de 5 ans. La Cour d'appel va donner raison et mettre à néant leur cotisation, en ne retenant toutefois que le dernier grief.

3. La notification préalable des indices de fraude

Les requérants vont d'abord essayer d'obtenir l'annulation de la cotisation: la demande de renseignements et l'avis de rectification n'auraient pas motivé de manière suffisante les indices de fraude retenus à charge. Pour prolonger le délai d'investigation de deux ans, l'administration doit en effet notifier aux contribuables de manière préalable et précise, les indices de fraude potentielle. Cette exigence est formulée à l'article 333, alinéa 3 du CIR (à l'époque l'article 240, alinéa 3 du CIR/64) et rappelée constamment par les cours et tribunaux⁽¹⁾. Bien que l'administration doive notifier de tels indices précis et ne puisse se contenter de vagues allégations, elle ne doit toutefois pas encore, à ce stade de la procédure, faire la preuve d'infractions fiscales⁽²⁾. La Cour d'appel de Mons n'ignore pas ces principes et va dès lors considérer que l'administration avait en l'espèce suffisamment respecté ses obligations procédurales. L'administration fiscale a bien notifié de manière précise les indices de fraude justifiant la prolongation du délai d'investigation de deux ans puisqu'elle a signalé au contribuable que des investissements bien ciblés (tels l'achat d'une maison en Espagne ou des travaux de rénovation en Belgique) étaient de nature à démontrer une aisance supérieure à celle qu'attestaient les revenus déclarés. Elle ne devait pas, à ce stade, démontrer en outre l'existence d'une fraude fiscale. La Cour va par conséquent rejeter ce premier moyen de défense soulevé par les requérants.

(1) Notamment Civ. Bruxelles, 10 décembre 2004, *R.G.C.F.*, 2005/1, p. 69.

(2) Voir en ce sens, Cass., 29 octobre 1999, *Pas.*, 1999, p. 579.

4. La légalité de la demande de renseignements

Le deuxième moyen de défense invoqué par les parties requérantes est que l'administration n'est pas autorisée à utiliser le mode preuve spécial qu'est la taxation par signes et indices en adressant au contribuable une demande de renseignements. Ce faisant l'administration renverserait la charge de la preuve. Pour cette raison, une telle demande de renseignements doit, selon ces derniers, être déclarée nulle. La Cour d'appel va balayer cette argumentation, rappelant que les signes et indices peuvent être parfaitement révélés par des informations données par le contribuable en réponse à une demande de renseignements adressée par l'administration fiscale.

Ce point de vue est d'ailleurs confirmé tant par la jurisprudence⁽³⁾ que par la doctrine. Thierry Afschrift rappelle à cet égard que le législateur qui a instauré la taxation par signes et indices n'a nullement voulu limiter les obligations du contribuable à l'égard de l'administration en fonction du mode de preuve.⁽⁴⁾

5. La légalité de l'application du délai d'imposition de 5 ans (en cas d'intention frauduleuse)

Comme ultime moyen de défense, les requérants vont avancer que l'administration, qui a fait application du délai prolongé de 5 ans pour les taxer, n'a pas démontré l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire. Et cette fois, la Cour d'appel de Mons va les suivre sur ce terrain de manière totale.

La Cour rappelle d'abord que c'est au fisc à établir cette intention frauduleuse. Or, cette intention frauduleuse ne se présume pas du seul fait d'un déficit indiciaire. Contrairement à ce qu'alléguait le fisc dans son avis de rectification, le juge souligne que le seul fait de n'avoir pas déclaré des revenus d'origine indéterminée calculés dans le cadre d'une taxation indiciaire ne constitue pas la preuve d'une intention d'éluider l'impôt. L'administration, qui avait la charge de la preuve, n'a pas démontré que les sommes, certes importantes, qui ont servi à financer des investissements immobiliers en Espagne et en Belgique proviennent d'une infraction commise dans une intention frauduleuse. Le délai prolongé de deux ans ne pouvait dès lors être utilisé par le fisc. Pour cette raison, la Cour va ordonner l'annulation de la cotisation puisque le fisc n'était plus dans les délais légaux pour établir une quelconque imposition.

(3) Notamment Cass., 4 janvier 2007, *JLMB*, 2007, p. 1317.

(4) Th. Afschrift, « Le recours par l'administration fiscale à une demande de renseignements pour procéder à une imposition d'après les signes et indices d'aisance », *JLMB*, 2007, p. 1318.

6. La notion d'intention frauduleuse à la lumière de la jurisprudence

Cet arrêt est l'occasion de rappeler quelques principes fondamentaux. L'intention frauduleuse est le dessein de se procurer à soi-même ou à autrui un profit ou un avantage illicite, le plus souvent au détriment d'une personne ou de la collectivité. La jurisprudence a établi que l'intention frauduleuse ne peut se déduire du seul fait qu'un montant considérable de revenus n'a pas été déclaré.

La Cour de cassation a érigé le principe que « l'existence et la non-déclaration de plus-value imposables – ou de tout autre revenu imposable – n'établissent pas, par elles-mêmes, la volonté d'agir avec une intention frauduleuse.⁽⁵⁾ ».

Selon cette même Cour, les termes « intention frauduleuse » et « dessein de nuire » doivent s'entendre dans le même sens, quelle que soit la disposition qui les utilise.⁽⁶⁾

L'intention frauduleuse ne peut se présumer.

La fraude sciemment commise peut, seule, être poursuivie.

Il arrive parfois que celui qui omet sciemment certaines charges puisse aussi être considéré comme agissant avec une intention frauduleuse. Par exemple: un créancier qui accorde un prêt à un débiteur à la condition que celui-ci ne déclare pas les intérêts déductibles et que, de cette manière, le précompte mobilier ne soit pas retenu. Le débiteur enfreindra l'article 449 du CIR en ne déclarant pas au fisc la charge que constitue le paiement de ces intérêts et en ne retenant pas le précompte mobilier. Le créancier enfreindra cette même disposition en ne déclarant pas les intérêts sur lesquels le précompte n'a pas été retenu⁽⁷⁾.

L'intention frauduleuse se révélera aussi du fait que l'intention a été commise à plusieurs reprises. La Cour d'appel de Mons a, dans ce sens, retenu l'intention frauduleuse « lorsqu'il est constant que la requérante a, de façon systématique et artificielle, gonflé le montant de ses dépenses professionnelles, et particulièrement ses frais de restaurant, de déplacement et de locaux ». Elle estime qu'« il ressort des notes des fonctionnaires taxateurs et du rapport du fonctionnaire instructeur – que la Cour s'approprie – que la requérante a agi avec mauvaise foi, dans l'intention de réduire la base imposable et, ainsi, d'éluider l'impôt⁽⁸⁾ ».

On trouvera aussi l'intention frauduleuse dans le fait de ne pas déclarer volontairement des revenus ou des som-

mes de rentes alimentaires, de déclarer des frais privés en frais professionnels.

La Cour d'appel de Liège a jugé que: « l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire est bien présent dans le chef de personnes qui [] parcourent environ 200 km aller-retour pour gérer des comptes dans un paradis fiscal [au Grand-duché de Luxembourg] où ils détiennent des fonds très importants, et dont on ne peut concevoir que leurs intentions seraient autres que celles de préjudicier le Trésor à leur profit quand elles ne déclarent aucun revenu mobilier.⁽⁹⁾ ».

L'intention frauduleuse peut provenir aussi du fait que des conjoints séparés avaient dissimulé, pour des raisons fiscales, leur réconciliation.

La Cour d'appel d'Anvers a aussi jugé qu'« il ressort clairement des renseignements découlant du dossier – entre autres, du fait que ni la déclaration du précompte professionnel, ni le compte individuel dressé par la société ne font mention du montant réel des rémunérations attribuées aux demandeurs – que les demandeurs avaient l'intention de ne pas déclarer les rémunérations perçues ou de n'en déclarer qu'une partie; ce qui constitue une réelle fraude à l'impôt, avec intention frauduleuse.⁽¹⁰⁾ ».

La Cour d'appel de Bruxelles a considéré que « selon l'administration, les opérations telles que décrites et effectuées simultanément le même jour, fin décembre 1991, hors bourse, par le contribuable averti préalablement de leur caractère déficitaire vu les frais occasionnés par les opérations, constituent un montage (opérations fictives) ayant pour seul but d'éluider l'impôt, l'intention frauduleuse étant évidente⁽¹¹⁾ ».

Enfin, l'intention frauduleuse est également présente lorsqu'un contribuable choisit de déclarer plus de revenus que ceux réellement perçus, par exemple en vue d'obtenir des crédits ou des indemnités.

7. Intention frauduleuse ou pas ?

Mais attention, tout n'est pas de l'ordre de l'intention frauduleuse.

Il est évident que le simple fait d'oublier un montant ou de se tromper de code ne peut être considéré comme accompli avec une intention frauduleuse mais juste d'une erreur matérielle.

(5) Cass., 3 janvier 1997, *FJF* 1997, p. 93.

(6) Cass., 3 janvier 1997, *FJF* 1997, p. 93.

(7) Exemple tiré de: Th. Afschrift, *Manuel de droit pénal financier*, Kluwer, 2001, p. 234.

(8) Mons, 7 mai 1993, *FJF* 1994, p. 60.

(9) Liège, 2 juin 1993, *FJF* 1993, p. 346.

(10) Anvers, 15 décembre 1998, *FJF* 1999, p. 281.

(11) Bruxelles, 20 décembre 2001, disponible sur [fiscalnet](http://fiscalnet.be).

De même, un retard, une inexactitude faite de bonne foi ou une erreur d'interprétation, une simple négligence ou une irrégularité sont exclusifs de l'intention frauduleuse.

Il arrive aussi que le contribuable choisisse la voie la moins imposée sans savoir que cette voie peut être quelquefois illicite.

La Cour d'appel de Gand a également jugé qu'« *il peut difficilement être considéré qu'il y a intention frauduleuse ou dessein de nuire pour la seule raison que le contribuable a commis une erreur dans sa conviction que le paiement des intérêts était exempt de retenue du précompte mobilier* ». Il s'agissait, en l'occurrence, d'intérêts d'origine belge qui n'avaient pas été soumis au précompte mobilier. La Cour a considéré qu'en l'espèce, il ne pouvait être question de fraude caractérisée car le contribuable avait fourni à l'administration toutes les données nécessaires pour assurer une juste perception de l'impôt⁽¹²⁾.

La jurisprudence adopte une position similaire en ce qui concerne les revenus étrangers que le contribuable n'a pas déclarés s'il croyait que ces revenus n'étaient pas imposés en Belgique.

L'erreur de bonne foi peut d'ailleurs quelquefois provenir du fait d'éléments, informations transmises par des tiers au contribuable.

8. Conclusion

L'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 21 mars suit ces principes. Il franchit même une étape supplémentaire en établissant que l'ampleur d'un déficit indiciaire que l'administration aurait constaté, en utilisant légalement ses pouvoirs d'investigation, ne peut former, à elle seule, la preuve d'une intention frauduleuse. Une décision bien utile, à conserver précieusement dans notre bibliothèque fiscale.

Pierre-François COPPENS

Tax Manger, BDO-DFSA

Professeur à la Chambre belge des Comptables et aux

FUCaM

Christelle DEJONCKHERRE

Assistante BDO



L'utilisation d'une limited company en Belgique, une solution d'avenir... ?

Depuis quelques années, la forme sociétaire « Limited Company » est prise pour référence par certains bureaux comptables comme étant la solution d'avenir permettant ainsi de contrarier la disparition du caractère anonyme des participations dans les sociétés de droit belge.

Ces dernières années, la limited company anglaise (Ltd) est présentée souvent comme l'outil idéal notamment pour les fournisseurs de services.

Il faut en effet savoir que depuis septembre 2003, il est possible de monter une entreprise en Belgique sous la forme d'une limited company.

Dans un arrêt de la Cour Européenne du 23/09/03 (C167/01), il a été considéré que toutes les sociétés de l'Union Européenne étaient sur le même pied d'égalité.

Il est donc possible d'inscrire moyennant certaines conditions auprès de la BCE belge une société limited (Ltd) laquelle sera reconnue comme telle sur notre territoire.

Il faut en effet savoir que dans le Code des sociétés (livre 4, titre 5 sous le point 1.1.3), la succursale (art. 81 et suivants), figure l'autorisation légale.

Ce type de sociétés en Belgique est donc tout à fait possible et l'exploitant disposera à cette occasion d'un numéro d'entreprise belge.

Il n'y a pas de responsabilité prévue des fondateurs comme dans les autres types de sociétés de droit belge.

Ce type de société semble offrir une protection optimale pour les associés et une séparation des intérêts privés et professionnels.

L'article 81 du Code des sociétés rappelle que toutes sociétés étrangères relevant du droit d'un autre état membre de l'Union Européenne qui fonde en Belgique une succursale est tenue de procéder au dépôt d'un certain nombre de documents et indications dont :

- l'acte constitutif et les statuts;
- la dénomination et la forme de la société;
- l'adresse et l'indication des activités de la succursale ainsi que sa dénomination si elle ne correspond pas à celle de la société;

(12) Gand, 22 avril 1999, FJF 1999, p. 366.

- la nomination et l'identité des personnes qui ont le pouvoir d'engager la société;
- ...

L'article 82 mentionne que toutes sociétés relevant du droit d'un Etat autre qu'un Etat membre de l'Union Européenne doit procéder également au dépôt préalable à l'ouverture de sa succursale de documents et indications dont l'adresse de la succursale, l'indication des activités de celle-ci, l'acte constitutif et les statuts, la dénomination de la société, la nomination et l'identité de la personne responsable,...

En vertu de l'article 84, les documents et indications visés ci-avant sont rendus publics par un dépôt au greffe du Tribunal de Commerce à l'exception des comptes annuels et consolidés qui sont déposés à la Banque Nationale de Belgique.

Les documents dont mention sont rédigés ou traduits dans la langue ou dans l'une des langues officielles du Tribunal dans le ressort duquel la succursale est établie.

Tous les actes, factures, annonces, publications, lettres, notes de commandes et autres documents émanant des succursales en Belgique doivent contenir des indications concernant la dénomination de la société, la forme, l'indication précise du siège social, le registre dans lequel la société est inscrite, le fait que la société est en liquidation si tel est le cas, ...

Les personnes préposées à la gestion de la succursale belge sont tenues d'accomplir les formalités de publicité prévues par les prescriptions précédentes.

Avantages et inconvénients

Il est sans conteste que le capital de constitution et les frais d'établissement d'une société de ce type sont beaucoup moins élevés que pour une société de droit belge.

Les règles en matière de responsabilité des administrateurs sont moins sévères.

Il ne peut être négligé que l'absence d'un plan financier n'entraîne pas de responsabilités pour les fondateurs contrairement au droit belge.

Il n'est pas exigé non plus que la société limited déploie des activités au Royaume-Uni.

Il n'est pas à négliger enfin qu'une éventuelle interdiction professionnelle pour cause de banqueroute frauduleuse

ou une autre condamnation correctionnelle ne sont pas un obstacle pour l'administration d'une société limited.

Cet ensemble d'éléments concernant l'absence de responsabilités au sein d'une société de ce type est très certainement retenu par les fondateurs de telles sociétés.

Je ne vous cacherai pas le drame que cela peut représenter pour les tiers éventuellement intéressés...

Il n'est pas à négliger non plus qu'une société créée sous cette forme n'apportera certainement une garantie exceptionnelle auprès des éventuels donneurs de crédit consultés en cas de nécessité de trésorerie...

Il a parfois été affirmé, souvent erronément, qu'en travaillant sous la forme d'une société limited, en Belgique, il ne serait pas dû d'impôts sur le territoire. S'il paraît exact qu'aucun impôt n'est dû au Royaume-Uni, si aucune activité n'y est développée, tel n'est pas le cas en Belgique.

La pensée de la création d'une société limited est souvent envisagée de nos jours comme une réponse à la suppression des titres au porteur, en d'autres termes, au maintien de l'anonymat de l'actionnariat. Il importe de savoir que cette situation n'est de mise que pour autant que la société limited soit en règle avec un certain nombre de dispositions du droit des sociétés anglais, comme :

- la détention d'un siège en Royaume-Uni (« registered office »);
- l'enregistrement de la limited auprès d'une Company House;
- le paiement d'une cotisation annuelle;
- la nomination d'un secrétaire;
- l'établissement annuel d'un *annual return* dans lequel on notifie les modifications importantes dans la gestion et l'actionnariat;
- le dépôt annuel d'un bilan succinct, ce qui entraînera de nombreux frais complémentaires.

Réponse parlementaire

Le Ministère de la Justice a précisé récemment que l'article 58 du Code des sociétés reconnaît les sociétés étrangères de sorte que ces véhicules étrangers sont reconnus en droit belge et elles peuvent y déployer des activités juridiquement valables.

Selon le Ministre, il est toutefois requis que les sociétés qui ont été constituées à l'étranger y aient leur établissement principal et qu'il s'agisse de sociétés existant valablement aux termes du droit du pays de leur établissement principal.

Dès que cette société a toutefois ouvert une succursale en Belgique, elle doit notamment avoir déposé son acte constitutif conformément aux dispositions des articles 81 et 82 du Code des sociétés rappelés ci-avant, sous peine de non-opposabilité.

De plus, si la société de droit étranger exerce ses activités principales en Belgique, elle sera soumise au droit belge conformément à l'article 110 du Code des sociétés.

D'après des écrits récents, le Ministère de la Justice estime qu'une modification au Code des sociétés ou à la loi sur la faillite ne s'impose pas.

Régime fiscal

Sur le plan comptable, une société étrangère ayant succursale en Belgique est tenue de présenter ses comptes annuels et ses comptes consolidés chaque année dans la langue officielle du ressort où la succursale est établie, au plus tard 7 mois après la date de clôture de l'exercice comptable.

La publication doit se faire à la Banque Nationale de Belgique.

Les comptes annuels de la succursale belge ne semblent pas devoir être publiés.

Répondant à diverses questions parlementaires, le Ministre des Finances a insisté sur le fait qu'une modification ne s'impose à la législation fiscale vu que le Code d'impôt sur le revenu prévoit déjà un certain nombre de dispositions spécifiques relatives aux personnes morales étrangères qui déploient des activités en Belgique (cfr. article 2, § 1, 5^{ème} – CIR 92).

Si l'administration fiscale peut démontrer que le siège social, principal établissement ou le siège de direction ou le siège d'administration est situé en Belgique, l'entité étrangère sera taxée à l'impôt des sociétés belges sur ses revenus mondiaux.

Conclusions

Il paraît manifeste que ce type de société paraît attractif, ne serait-ce que pour retrouver un certain anonymat de l'actionnariat de la société.

La question des responsabilités tant des fondateurs que des gestionnaires de la société paraît être un second argument qui laisserait croire que ce type de sociétés est à retenir.

Des réticences importantes sont toutefois à apporter lorsqu'il s'agit d'envisager la confiance de ce type de sociétés donnée au tiers ainsi que d'éventuels avantages fiscaux à partir du moment où ladite société a son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration situé en Belgique. Sa situation fiscale sera équivalente à celle d'une société de droit belge.

Le jeu vaut-il la peine d'être risqué dans ces considérations?

Je vous laisse seul juge.

Maître Adrien ABSIL
Avocat au Barreau de Liège
Professeur CBCEC

Membre de la Commission de stage IPCF



Statut des psychologues et psychothérapeutes en matière de TVA

Le 16 avril 2008, l'administration de la TVA a publié une décision (n° E.T.114.414) sur l'exemption dont bénéficient les psychologues. Dans cet article, nous examinons l'incidence de cette décision sur le statut en matière de TVA des psychologues, psychothérapeutes et professions apparentées.

1. Règles générales

Les prestations effectuées par les psychologues et psychothérapeutes dans le cadre d'une activité économique sont des prestations de services visées à l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1°, du Code de la TVA. Ces prestations de services sont en règle générale soumises à la TVA.

Les prestations susmentionnées sont cependant exemptées lorsque:

- elles sont effectuées par une personne porteuse d'un diplôme de docteur en médecine, chirurgie et obstétrique dans le cadre de son activité de médecin (art. 44, § 1^{er}, 2°, du CTVA);
- elles sont effectuées dans le cadre de l'enseignement scolaire ou universitaire ou dans le cadre de la formation ou du recyclage professionnels au sens de l'article 44, § 2, 4°, du Code de la TVA;
- elles sont fournies à un organisateur de conférences par un conférencier (art. 44, § 2, 8°, du CTVA);

- elles ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale (art. 44, § 2, 5°, du CTVA).

2. Exemption visée à l'article 44, § 2, 5°, du Code de la TVA

La décision TVA n° E.T.114.414 du 16 avril 2008 précise l'exemption dont bénéficient les psychologues pour les prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées.

En matière d'orientation scolaire, l'exemption s'applique aux psychologues par analogie avec les prestations rendues par leurs homologues dans les centres psychomédico-sociaux (centres bénéficiant de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 2°, du CTVA).

En matière d'orientation familiale, l'exemption s'applique quels que soient les motifs pour lesquels ces psychologues sont consultés et les méthodes de consultation utilisées, pour autant que ces prestations rencontrent les mêmes objectifs que ceux poursuivis par les centres de planning et de consultation familiale et conjugale (centres bénéficiant de l'exemption visée à l'article 44, § 2, 2°, du CTVA).

A cet égard, les motifs de consultation psychologique peuvent être, entre autres :

- les difficultés personnelles ;
- les relations parents-enfants ;
- les problèmes de couple ;
- la médiation familiale.

Quant aux méthodes de consultation utilisées, il peut s'agir d'entretiens individuels, d'entretiens de couple, de thérapies familiales, de thérapies brèves, de thérapies systémiques, etc.

Par cette décision, l'administration se conforme au point de vue européen (voir arrêt CJCE, 6 novembre 2003, affaire C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie c. Finanzamt Gießen), qui exempte l'ensemble des prestations de soins à la personne, en ce compris les traitements psychothérapeutiques dispensés par les psychologues diplômés.

Pour pouvoir prétendre à cette exemption, le psychologue doit être titulaire du titre professionnel requis et être inscrit sur la liste de la commission des psychologues.

L'exemption visée à l'article 44, § 2, 5°, du Code de la TVA ne s'applique pas :

- aux prestations ayant trait à la psychologie du travail et relatives à des questions de recrutement, de

performance, de pathologies au travail, de groupes de travail, de gestion de personnel, d'insertion et de réinsertion professionnelles, etc. ;

- aux prestations des agences matrimoniales.

3. Psychothérapeutes

Le titre de psychothérapeute n'est en revanche pas protégé par la loi et, par conséquent, l'exemption ne peut pas être appliquée par le prestataire de services.

Lorsque le prestataire de services porte le titre protégé de psychologue, médecin-psychiatre ou docteur en médecine-candidat spécialiste en psychiatrie, il peut cependant appliquer l'exemption de TVA pour sa pratique de la psychothérapie.

4. Personnes physiques – personnes morales

L'exemption de TVA précitée ne peut en principe être appliquée qu'aux prestations de personnes physiques autorisées légalement à exercer la médecine en Belgique parce qu'elles sont porteuses d'un diplôme de docteur en médecine, chirurgie et obstétrique.

L'administration accepte cependant que les personnes morales qui sont autorisées par la loi à exercer la médecine et dont l'objet social est l'exercice conjoint de la profession de médecin peuvent aussi appliquer cette exemption, dans la mesure où les prestations qu'elles effectuent relèvent de l'exercice normal de la profession de médecin (décision n° E.T. 63571 du 6 juillet 1988).

Sur le fond, la décision susmentionnée ne permet pas de recourir à l'exemption prévue par l'article 44, § 1^{er}, 2°, du Code belge de la TVA. Étant donné cependant que c'est le médecin qui effectue en réalité la prestation, l'exemption se recommande ici bel et bien.

5. Conclusion : qualification des prestations de services

D'une manière générale, nous pouvons conclure que pour pouvoir appliquer l'exemption visée à l'article 44, § 2, 5°, du Code belge de la TVA, le prestataire de services doit en tout cas pouvoir produire un titre protégé (médecin, psychologue, etc.).

Les prestataires alternatifs de soins de santé qui ne sont pas en mesure de produire un titre protégé ne peuvent, selon nous, pas bénéficier de l'exemption. Leurs prestations de services restent des opérations soumises à la TVA.

Les prestataires de services dont les opérations sont exemptées en vertu de cette décision deviennent des assujettis exemptés.

6. Formalités

Si, à la suite de la décision administrative précitée (décision n° E.T.114.414), il ne subsiste plus aucun doute quant à l'exemption de l'activité de l'assujetti, il convient cependant encore de remplir certaines formalités.

6.1. Formulaire 604C

Lorsque l'assujetti en question effectue uniquement des opérations qui sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, il doit déposer un formulaire 604C auprès du bureau de contrôle de la TVA dont il relève et ce, dans le mois qui suit l'application de l'exemption.

L'assujetti devra faire rayer son numéro d'identification à la TVA (en fonction de la situation, à compter ou non de la date de publication de la décision, à savoir le 16 avril 2008).

Après la notification de la cessation à l'administration de la TVA, l'assujetti en question ne doit plus déposer de déclaration de TVA (art. 53 du CTVA).

6.2. Listing annuel des clients pour 2008

Outre le formulaire 604C, l'assujetti doit également déposer le listing annuel des clients pour 2008 concernant les opérations taxées qu'il a encore effectuées durant l'année civile en cours.

6.3. Facturation

Aux fins de TVA, l'assujetti exempté ne doit plus délivrer de factures, étant donné qu'il n'effectue plus que des opérations exemptées de TVA (art. 53, § 2, du CTVA).

6.4. Pas de droit à déduction de la TVA

Étant donné qu'il n'exerce plus que des activités exemptées de TVA, l'assujetti ne bénéficie plus d'un droit à déduction de la TVA à dater de la radiation de son numéro de TVA.

6.5. Révisions

Étant donné que les biens d'investissement acquis par l'assujetti à des fins professionnelles ne seront plus affectés qu'à la réalisation d'opérations exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA, la TVA initialement portée en déduction doit être revue (art. 10, 1°, de l'AR n° 3 du 10 décembre 1969).

La révision de la TVA doit s'effectuer pour les biens meubles et immeubles pour lesquels le délai de révision de respectivement 5 et 15 ans n'a pas encore expiré.

Ces révisions doivent être rapportées dans la dernière déclaration de TVA de l'assujetti.

6.6. Soldes créditeurs en faveur de l'assujetti - Contrôle à la suite de la radiation du numéro d'identification à la TVA

Lorsqu'il y a encore un solde créditeur de TVA en faveur de l'assujetti, celui-ci doit être demandé en cochant la case 'restitution' dans la déclaration du deuxième trimestre de 2008. Cependant, ce solde créditeur ne sera en principe payé qu'après un contrôle de cessation. Si l'assujetti souhaite obtenir un remboursement rapide de ce montant, il a intérêt à adresser au bureau de contrôle de la TVA local une lettre dans laquelle il demande expressément que le contrôle de cessation ait lieu le plus rapidement possible.

7. Remarque

Pour les impôts directs et l'application de la législation comptable, l'assujetti exempté devra continuer de tenir une comptabilité. La réglementation exposée ci-avant se limite exclusivement à l'application de la législation en matière de TVA.

Ruben VERHAEGEN
Tax Counsel Acosberk

Dany DE DECKER
Tax Partner Acosberk

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** : Etienne VERBRAEKEN, 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, Etienne VERBRAEKEN. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.