

## SOMMAIRE

- p. 1/ Une période transitoire et un assouplissement limité pour la cotisation sur commissions secrètes
- p. 4/ Le secret bancaire dans tous ses états
- p. 7/ Plus-values de cessation sur immobilisations corporelles

## Une période transitoire et un assouplissement limité pour la cotisation sur commissions secrètes

### Addendum à la circulaire du 1<sup>er</sup> décembre 2010

#### Annoncé par le ministre

Comme vous pouviez le lire à la fin d'un article publié antérieurement (voir *Pacioli*, n° 330), le Ministre des Finances avait annoncé un addendum à la circulaire du 1<sup>er</sup> décembre 2010 concernant la cotisation sur commissions secrètes.

L'administration n'a pas tardé à réagir et l'addendum publié le 23 décembre 2011 s'applique immédiatement à tous les stades de la procédure.

#### Contenu de l'addendum

L'addendum modifie la circulaire en deux points. D'une part, il instaure une période transitoire au terme de laquelle la circulaire du 1<sup>er</sup> décembre 2010 trouvera sa pleine application et, d'autre part, il élargit quelque peu la tolérance administrative prévue.

### Période transitoire jusqu'au 30 juin 2012 inclus

#### Période transitoire

Conformément à l'addendum, le fisc n'appliquera de manière plus stricte la cotisation sur commis-

sions secrètes aux avantages de toute nature que passée une période transitoire prévue jusqu'au 30 juin prochain inclus.

### Avantages évalués forfaitairement – Contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012

La cotisation sur commissions secrètes ne doit pas être appliquée aux avantages de toute nature non justifiés ou insuffisamment justifiés sur une fiche qui apparaissent lors d'un contrôle fiscal entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012 si les conditions ci-après sont réunies :

- il doit s'agir d'avantages fixés de manière forfaitaire, tels que visés à l'article 18 de l'AR/CIR 1992<sup>1</sup>, ou de l'avantage résultant de la mise à disposition d'un GSM ;
- ces avantages doivent pouvoir être réellement imposés dans le chef des bénéficiaires dans les délais légaux.<sup>2</sup>

1 P. ex., l'avantage lié à la mise à disposition d'un logement ou d'une voiture (les règles d'évaluation y afférentes ayant entre-temps été insérées dans l'art. 36 CIR et n'étant plus reprises dans l'art. 18 AR/CIR 1992).

2 Cette condition est formulée différemment dans les textes néerlandais et français. Alors que le texte néerlandais prévoit que les avantages doivent « pouvoir être réellement imposés » (« effectief kunnen worden belast »), la condition imposée dans le texte français est qu'ils « soient réellement imposés ».

Seule importe la date à laquelle le contrôle a été entamé. Ni l'année au cours de laquelle le contribuable a bénéficié des avantages ni la date à laquelle les avantages sont apparus ne sont prises en compte (ces avantages peuvent donc être constatés après le 1<sup>er</sup> juillet 2012 à condition que le contrôle ait été entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012).

### « Autres » avantages – Déclaration spontanée avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012

Les avantages de toute nature non justifiés ou insuffisamment justifiés sur une fiche ne doivent pas non plus être soumis à la cotisation sur commissions secrètes

- s'il s'agit d'avantages (autres que l'avantage résultant de la mise à disposition d'un GSM) qui ne sont pas fixés suivant les règles d'évaluation forfaitaires prévues à l'article 18 de l'AR/CIR 1992 et qui n'apparaissent pas lors d'un contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012 ;
- si ces avantages sont déclarés spontanément auprès du contrôle à l'impôt des personnes physiques du bénéficiaire pour le 30 juin 2012 au plus tard.

Les sociétés disposent ainsi de la possibilité de régulariser leur situation quant aux avantages de toute nature non fixés de manière forfaitaire, au cours des prochains mois. L'application de la cotisation sur commissions secrètes aux avantages qui apparaissent après le 1<sup>er</sup> juillet 2012 (à moins que ne puisse être invoquée la tolérance administrative abordée ci-après) sert de moyen de pression pour inciter les contribuables à déclarer « spontanément » ce type d'avantages.

Exemple : en 2010, un dirigeant d'entreprise a fait un voyage privé aux frais de sa société sans mentionner un quelconque avantage dans sa déclaration afférente à l'exercice d'imposition 2011. En mai 2012, il prend contact avec son contrôleur à l'impôt des personnes physiques et déclare cet avantage (déclaration complémentaire pour l'exercice d'imposition 2011). Il échappera à la cotisation sur commissions secrètes.

Cette possibilité de régularisation suscite néanmoins quelques questions. Jusqu'où le contribuable doit-il remonter pour pouvoir échapper à

la cotisation sur commissions secrètes? Peut-il se limiter aux trois ans du délai de contrôle et d'imposition ordinaire ou doit-il tenir compte du délai de sept ans fixé pour les « infractions aux dispositions du CIR 1992 ou des arrêtés pris en son exécution, commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire »? Le fisc peut-il infliger une majoration d'impôt ou une amende pour absence de déclaration antérieure concernant ces avantages? Qu'en est-il si la société et le fisc conviennent de l'existence et du montant d'un avantage de toute nature alors que les travailleurs ou dirigeants d'entreprise qui devraient déclarer spontanément l'avantage ne partagent pas leur point de vue?

### « Autres » avantages – Contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012

Quel traitement sera réservé aux avantages non fixés de manière forfaitaire qui ne sont pas déclarés spontanément pour le 30 juin 2012 au plus tard mais qui apparaissent lors d'un contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012? Le contrôleur doit-il dans ce cas appliquer la cotisation sur commissions secrètes? A notre avis, non. L'addendum précise en effet littéralement que les « autres » avantages devant être soumis à la cotisation sur commissions secrètes en cas de défaut de déclaration spontanée avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012 sont « les avantages de toute nature qui ne sont pas fixés suivant les règles d'évaluation forfaitaires prévues à l'article 18 de l'AR/CIR 1992 (autres que les avantages de toute nature GSM) *et qui n'apparaissent pas lors d'un contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012* » (caractères italiques ajoutés par nos soins).

Par ailleurs, pourquoi le fait qu'un avantage fasse ou non l'objet d'une évaluation forfaitaire devrait-il constituer un critère justifiant une application différente de la cotisation sur commissions secrètes? Il serait, selon nous, raisonnable que le fisc soumette les avantages non fixés selon les règles d'évaluation forfaitaires mais apparus lors d'un contrôle entamé avant le 1<sup>er</sup> juillet 2012 et les avantages évalués de manière forfaitaire et apparus dans les mêmes circonstances à un traitement tout simplement identique. L'administration devrait, en d'autres termes, renoncer à la cotisation sur commissions secrètes dès lors que les avantages

peuvent encore être (sont) imposés dans le chef du bénéficiaire.

## A partir du 1<sup>er</sup> juillet 2012

### Elargissement limité de la tolérance administrative

Passée la période transitoire, les contrôleurs à l'impôt des sociétés doivent appliquer la cotisation sur commissions secrètes à tous les avantages qui n'auront pas été mentionnés sur une fiche dans les délais requis à moins que ne puisse être invoquée la tolérance administrative (élargie).

Précisons pour une bonne compréhension de l'addendum que :

- conformément au texte de loi, la cotisation sur commissions secrètes n'est pas applicable si le contribuable (c'est-à-dire la société) démontre que le montant des dépenses et des avantages de toute nature est compris dans une déclaration dûment complétée par le bénéficiaire et introduite dans les délais requis ;
- l'avantage n'est pas imposable lorsqu'il est comptabilisé au débit du compte courant du bénéficiaire pendant l'exercice comptable au cours duquel il a été octroyé (ce principe est confirmé dans l'addendum) ;
- la circulaire du 1<sup>er</sup> décembre 2010 prévoyait déjà une tolérance administrative en cas de rentrée tardive des fiches à condition toutefois que
  - ce retard ne revête pas un caractère systématique ou volontaire,
  - ne traduise pas une intention de soustraire une matière imposable,
  - n'empêche pas l'administration de procéder à la taxation de ces revenus dans le chef des bénéficiaires ou
  - ne rende pas cette taxation plus compliquée sans que des circonstances particulières le justifient sur le plan des faits (Com.IR 219/11, premier alinéa).

### Bonne foi, caractère exceptionnel, importance relative du manquement

L'addendum dispose qu'il apparaît raisonnable, notamment en vue de ne pas favoriser le gonflement

du contentieux administratif et judiciaire, qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi du contribuable qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable notamment par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc.

Cette règle reproduit mot pour mot la réponse du Ministre des finances (de l'époque) à la question parlementaire du 9 novembre 2011, dans laquelle il annonçait l'addendum. Elle n'ajoute en réalité pas grand-chose à la tolérance administrative déjà existante et visée ci-dessus si ce n'est la place désormais accordée à la « raison » non seulement en cas de rentrée tardive des fiches afférentes aux avantages mais aussi en cas de défaut de fiche.

L'addendum exclut expressément toute tolérance pour les sociétés qui omettent délibérément d'établir des fiches et qui attendent le contrôle fiscal pour inscrire alors l'avantage au compte courant. Une telle attitude ne peut être acceptée.

### Divergence d'interprétation quant à la nature d'un avantage

L'addendum insère, par ailleurs, une nouvelle tolérance administrative. Le commentaire administratif est complété par la disposition suivante : « De même, il pourra être renoncé à la perception de la cotisation distincte pour les sommes dont l'absence de justification résulte d'une divergence d'interprétation raisonnable des dispositions fiscales en matière d'avantages à caractère social ou culturel visés à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup> et 25<sup>o</sup> du CIR 92, à la condition que ces sommes soient imposées dans le chef des bénéficiaires dans les délais légaux » (Com. IR 219/11, deuxième alinéa).

Ce texte vise le cas où une société n'est pas d'accord avec le fisc quant à la nature d'un avantage : avantage de toute nature imposable versus avantage social exonéré. Exemple type : un cadeau offert au personnel est qualifié d'avantage social exonéré lorsqu'il est « menu » et d'avantage de toute nature imposable dans le cas contraire.

Felix VANDEN HEEDE  
Juriste fiscal

# Le secret bancaire dans tous ses états

1. En droit belge, le secret bancaire n'a jamais réellement existé. En effet, même avant les modifications législatives qui font l'objet de la présente contribution, un juge d'instruction pouvait déjà, dans le cadre d'une instruction judiciaire en cours, solliciter les banques en vue d'obtenir des informations concernant la titularité de comptes bancaires ou le détail des mouvements les concernant <sup>(1)</sup>.

Plus que d'un véritable secret bancaire, il était plus correct d'évoquer un devoir de discrétion particulier, dans le chef des banques <sup>(2)</sup>.

En matière fiscale, l'administration se heurtait et continue à rencontrer l'interdiction figurant à l'article 318, al. 1<sup>er</sup> du Code des impôts sur le revenu (« CIR/92 » dans la suite de notre exposé), laquelle pose en principe que le fisc ne peut interroger une banque pour y puiser des informations utiles dans le cadre d'une enquête fiscale.

Encore cette interdiction n'est-elle, depuis nombre d'années, ni totale, ni absolue. En effet, l'article 318, al. 2 du CIR/92 apporte un tempérament à celle-ci en cas de découverte « *d'éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale* ». Par ailleurs, l'administration fiscale peut avoir accès aux dossiers d'instruction sur autorisation spéciale du Procureur général de la Cour d'appel et, partant, y relever les informations obtenues préalablement par les enquêteurs, sur la base du réquisitoire tracé par le juge d'instruction.

Enfin, cette disposition ne concerne que la matière des contributions directes et n'a jamais eu d'équivalent dans les dispositions en matière de TVA, de droits d'enregistrement ou de succession.

2. Ces dernières années, le secret bancaire belge, quoique tout relatif, a été soumis à de nombreuses critiques, puisque l'OCDE a placé la Belgique sur sa « liste grise » de paradis fiscaux, notamment en raison de l'existence de cet article 318 du CIR/92, tandis que, dans le même temps, notre pays ne pouvait souscrire au principe d'échange d'informations

prévu par la directive européenne sur l'épargne et se trouvait contraint de préférer le système du prélèvement à la source.

Sur le plan interne, la lutte contre la fraude fiscale semblait imposer que cette disposition disparaisse et plusieurs propositions de loi ont donc été déposées en ce sens.

Avant même la modification du Code des impôts sur le revenu dont nous traitons ici, la Belgique a adopté, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010, le principe d'échange d'informations prévu par la Directive sur l'épargne et, à cet effet, revu les dispositions concernées de nombreuses conventions préventives de la double imposition.

3. Afin d'éviter toute discrimination entre les contribuables belges et les ressortissants étrangers disposant d'avoirs bancaires en Belgique, il devenait urgent de revoir les dispositions applicables aux personnes soumises à l'impôt sur le revenu dans notre pays.

C'est chose faite depuis une loi « *portant des dispositions diverses* » du 14 avril 2011 qui, parmi de nombreuses dispositions relatives à des sujets variés, modifie donc le Code des impôts sur le revenu <sup>(3)</sup>.

Alors que l'on pouvait imaginer une simple modification de l'article 318 du CIR/92, lequel figure dans le chapitre portant sur les obligations du contribuable, le législateur a préféré modifier l'article 322 du CIR/92, lequel se trouve dans le chapitre relatif aux obligations des tiers.

Il a également modifié l'article 333 du CIR/92, afin d'assurer la publicité des mesures d'enquête à l'égard du contribuable concerné.

Les articles 55 et 56 de la loi du 14 avril 2011, lesquels sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2011,

1 Cf. art. 87 Code d'instruction criminelle.

2 Cass., 25 octobre 1978, *J.T.*, 1979, p. 371, note A. BRUYNEEL.

3 La technique législative consistant à procéder par lois fourre-tout est particulièrement déplaisante, puisqu'elle est source d'insécurité juridique et contraint les juristes à des gesticulations intellectuelles qu'il serait possible d'éviter en procédant par dispositions législatives spécifiques par matières. En outre, comme nous le verrons dans la suite de l'exposé, cette technique induit le risque de produire des textes mal écrits ou trop peu cohérents, voire incomplets. C'est à nouveau par une loi « *portant des dispositions diverses* » que le nouvel article 322 du CIR/92 a d'ores et déjà été complété le 28 décembre 2011...

apportent respectivement des modifications aux articles 322 et 333 du CIR/92.

**4.** Désormais, l'article 322, § 2 du CIR/92 permet à l'administration fiscale de recueillir des informations ou éléments probants auprès des établissements bancaires, de change, de crédit ou d'épargne. Cette possibilité n'existe que dans deux hypothèses expressément visées par le Code :

- soit lorsqu'il existe, dans le cadre d'une enquête en cours, des indices de fraude fiscale à charge d'un contribuable déterminé ;
- soit lorsque l'administration entend procéder à une taxation sur la base de signes et indices d'aisance, en vertu de l'article 341 du CIR/92.

Dans ces deux cas de figure, le fisc peut donc demander le concours des banques et établissements de crédit pour déterminer l'imposition due par un contribuable déterminé.

Toutefois, l'administration ne peut d'emblée recourir à ce moyen d'investigation.

En effet, le nouvel article 322, § 2, al. 3 du CIR/92 précise que le contribuable concerné doit d'abord se voir adresser une demande de renseignements en application de l'article 316 du CIR/92 et doit disposer d'un délai d'un mois (éventuellement prolongé, pour justes motifs, après accord du contrôleur) pour y répondre.

Ce n'est que s'il est constaté que « *le contribuable dissimule les informations demandées ou (...) refuse de les communiquer* » qu'est autorisé le recours à l'enquête bancaire.

La loi a prévu un « garde-fou », en ce sens que l'article 322, § 2, al. 2 prévoit l'intervention d'un fonctionnaire « *du grade de directeur au moins, désigné à cet effet par le Ministre des Finances* », lequel doit constater la réunion des conditions du recours à l'enquête bancaire et désigner alors un fonctionnaire d'un grade d'inspecteur au moins afin de réaliser celle-ci.

**5.** Afin de parfaire la mise en œuvre des nouvelles dispositions, l'article 322, § 3 du CIR/92 prévoit la création d'un « *point de contact central* » au niveau de la Banque nationale, où sont centralisées les identités des clients des établissements de banque et de crédit, ainsi que les numéros de compte et de

contrats. Cela permet à l'agent chargé de l'enquête bancaire de savoir « *à quelle porte frapper* ».

Ce point de contact central peut être consulté lorsque l'enquête menée par le directeur visé à l'article 322, § 2, al. 2 du CIR/92 « *a révélé un ou plusieurs indices de fraude fiscale* ».

Etrangement, il n'est pas prévu que le fisc puisse consulter le point de contact central en cas de recours à la taxation sur signes et indices d'aisance, alors que, dans ce cas, le fisc peut interpellier directement les banques. Assurément, il s'agit d'une lacune qui justifiera l'adoption d'une loi de réparation <sup>(4)</sup>.

**6.** La nouvelle loi est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2011 et concerne toutes les opérations bancaires pour lesquelles les délais d'investigation ne sont pas écoulés à ce moment, soit les opérations postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2009 ou au 1<sup>er</sup> janvier 2005 en cas d'indices de fraude invoqués par l'administration, ce qui sera pratiquement toujours le cas, vu les circonstances dans lesquelles il peut être recouru aux nouvelles dispositions légales.

Néanmoins, la mise en œuvre effective et complète des mesures contenues dans les textes commentés implique que soient pris et publiés les arrêtés royaux d'exécution, ce qui n'est pas encore le cas <sup>(5)</sup>.

**7.** Malheureusement, la loi adoptée récemment est, non seulement mal écrite, mais encore crée-t-elle de réelles incertitudes sur le plan de la sécurité juridique.

Ainsi, la loi ne détermine pas les termes « *indices de fraude fiscale* » et les exemples donnés au cours des débats parlementaires ne semblent pas tous pertinents, au regard de la jurisprudence habituelle <sup>(6)</sup>.

Il appartiendra donc aux Cours et Tribunaux de déterminer les circonstances dans lesquelles il pourra être recouru à l'enquête bancaire.

Bien que nous soyons convaincus que les magistrats fiscaux du Royaume auront à cœur de pré-

4 A moins qu'il ne s'agisse d'une volonté du législateur d'éviter, de la part de l'administration, une pêche préalable aux informations en vue d'une taxation indicielle...

5 A la date de finalisation du texte, soit le 5 janvier 2012.

6 Une aisance apparente nettement supérieure aux revenus déclarés peut justifier des interpellations, mais la seule absence de déclaration d'un revenu ne peut, à elle seule, constituer un indice de fraude.

server la sécurité juridique et l'ordre public, nous estimons qu'il est particulièrement dommage que le législateur n'ait pas précisé les hypothèses spécifiques dans lesquelles il pourra être recouru à ces investigations, susceptibles de violer la vie privée des contribuables, la loi ne limitant pas le droit d'investigation aux seuls comptes bancaires et contrats professionnels ou présumés tels.

A notre estime, les indices de fraude fiscale devront rendre pertinente une enquête bancaire (p. ex. : suspicion de travail au noir, etc); le fisc doit pouvoir établir qu'il peut légitimement espérer trouver, à l'examen des documents qu'il sollicite, des informations utiles dans le cadre de l'enquête fiscale en cours.

La loi ne précise pas davantage quelles sont les informations dont doit, au préalable, disposer l'administration pour envisager une taxation indiciaire sur pied de l'article 341 du CIR/92.

Or, c'est en principe à l'administration qu'incombe la preuve d'une aisance supérieure aux revenus déclarés par un contribuable.

Nous estimons qu'il aurait été judicieux que la loi soit plus précise à cet égard, afin d'éviter tout excès de pouvoir éventuel dans le chef de l'administration.

**8.** La loi du 14 avril 2011 a également modifié l'article 333 du CIR/92, lequel a été complété d'un article 333/1, qui prévoit la notification, par l'administration au contribuable concerné, des indices de fraude «*justifiant une demande de renseignements auprès d'un établissement financier*».

Le principe est que cette notification intervienne par lettre recommandée en même temps que l'envoi de la demande de renseignements visée à l'article 316 du CIR/92 (7).

Le législateur a prévu que ladite notification ne soit pas d'application lorsque les droits du Trésor sont en péril et puisse intervenir, «*le cas échéant post*

*factum par envoi recommandé à la poste, au plus tard 30 jours après l'envoi de la demande de renseignements visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>*».

S'il s'agit d'éviter que, par une notification trop rapide, un contribuable puisse éventuellement influencer l'enquête bancaire, nous ne pouvons qu'y souscrire.

Par contre, l'expression choisie par le législateur est malencontreuse, car la prescription peut également mettre les droits du Trésor en péril et, dans ce cas, nous estimons qu'il n'y a pourtant pas lieu de déroger au principe de la notification concomitante à la demande de renseignements.

En effet, la dérogation prévue par le législateur signifie que l'administration pourrait, tout en respectant le prescrit légal, adresser à un contribuable une demande de renseignements classique, sur pied de l'article 316 du CIR/92, puis ensuite, jusqu'à trente jours après l'envoi de la demande de renseignements – et donc éventuellement après que le contribuable y aura répondu! – notifier les indices de fraude justifiant le recours à l'enquête bancaire, si les réponses – éventuellement déjà reçues du contribuable – sont jugées insuffisantes par l'administration.

Cette manière de procéder ne nous paraît cependant guère respectueuse des principes de sécurité juridique et de bonne administration. Elle ne peut donc se justifier que dans des cas tout à fait particuliers.

En outre, dès lors qu'il est question d'indices de fraude fiscale, l'administration peut envisager l'application d'accroissements d'impôt qui revêtent un caractère pénal.

Or, certaines juridictions considèrent aujourd'hui que, lorsqu'il se trouve face à des accusations formulées (comme) en matière pénale, le contribuable doit pouvoir invoquer le droit au silence et refuser de répondre à la demande de renseignements que lui adresse l'administration (8). Son refus ne peut alors être sanctionné par un accroissement d'impôt ayant la nature d'une peine au sens du droit pénal.

7 La notification ne doit donc pas être préalable à l'envoi de la demande de renseignements, contrairement à ce qui demeure prévu lorsque l'administration entend prolonger le délai d'investigation en raison de l'existence d'indices de fraude. C'est étrange, puisque si le fisc entend enquêter auprès des banques dans le délai prolongé, il devrait alors adresser une double notification, l'une préalable aux investigations et l'autre concomitante à la demande de renseignements, elle-même préalable à l'enquête bancaire proprement dite. ...

8 Voir notamment Liège, 3 décembre 2008 et 31 mars 2000, cités par O. ROBIJNS, «Du devoir de collaboration au droit de se taire, *Pacioli*, n° 310, p. 2.

Nous serons intéressé de voir comment ces normes nouvelles seront accueillies par une jurisprudence de plus en plus attentive au respect des droits de la défense.

Il est malheureux que les questions évoquées ci-dessus n'aient pas été réglées par le législateur, dès lors que cela ouvre la voie à des recours judiciaires sans doute nombreux, tant la matière est sensible et en constante évolution.

**9.** Les dispositions nouvelles prévoient, par ailleurs, l'hypothèse d'une demande d'assistance fiscale émanant d'un autre Etat.

Dans ce cas, l'administration belge considère ladite demande comme constituant des indices de fraude suffisants et autorise, par conséquent, de manière automatique l'Etat requérant à interpeller directement l'établissement bancaire concerné par l'enquête<sup>(9)</sup>.

En l'espèce, il n'y a pas de notification des indices de fraude fiscale sur pied du nouvel article 333/1 du CIR/92, pas plus que de recours obligatoire à la demande de renseignements au sens de l'article 316 du CIR/92.

L'on peut, légitimement, s'interroger sur le caractère discriminatoire de la position administrative et

sur la compatibilité du texte ainsi interprété avec les principes fondateurs européens.

L'on peut, également, se demander si le régime finalement adopté répond bien aux objectifs poursuivis et que nous rappelions en préambule.

**10.** Une fois encore, il convient de regretter la qualité du nouveau texte de loi, apportant son lot d'interrogations et de doutes, qui ne devraient pas exister dans une telle matière.

Il est, cependant, trop tôt pour tirer des conclusions définitives de l'examen des textes, puisque les arrêtés royaux déterminant le mode de fonctionnement du « *point de contact central* » ne sont pas attendus à bref délai.

Il n'est pas impossible, par ailleurs, que la nouvelle équipe gouvernementale profite de l'occasion pour remanier le texte<sup>(10)</sup>.

Ce serait sans doute salutaire. A défaut, c'est la jurisprudence qui devra trancher ...

Olivier ROBIJNS  
Avocat au Barreau de Liège  
Cabinet d'avocats HERVE

9 Cf. circ. n° 7/2011 du 27 juin 2011, AAF 2011-0419.

10 La loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses modifie d'ores et déjà l'art. 322 CIR/92 tel que libellé en vertu de la loi du 14 mai 2011. Cette modification, qui vise uniquement à permettre l'utilisation du numéro de registre national dans le cadre de l'application de cette disposition, est cependant étrangère aux critiques formulées à l'encontre du texte commenté dans la présente contribution.

## Plus-values de cessation sur immobilisations corporelles

Les plus-values de cessation portant sur des immobilisations incorporelles (clientèle, goodwill, frais de recherche et de développement, brevets, marques, etc.) ne bénéficient d'une taxation distincte (à 33 %) que dans la mesure où elles n'excèdent pas un certain plafond, appelé « revenu de référence ».

Cette règle est appelée la règle des « 4 x 4 » (*qui n'a rien à voir avec certains véhicules hautement polluants !*). Ce revenu de référence est constitué par le montant des bénéfices nets imposables de l'activité délaissée pendant les quatre années qui ont précédé l'année de cessation. Les bénéfices nets s'entendent

des bénéfiques bruts, moins les charges professionnelles, les revenus exonérés».

La quotité de la plus-value qui ne dépasse pas ce revenu de référence est, en principe, imposable distinctement au taux de 33%. Quant à l'excédent éventuel par rapport à cette quotité, il est soumis au taux progressif et globalisé avec les autres revenus.

Dans certains cas, cependant, la quotité imposable distinctement peut bénéficier d'une imposition limitée à 16,5%. Il s'agit des plus-values suivantes: plus-values résultant d'une cessation forcée (p.ex à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation); plus-values consécutives au décès du contribuable ou du conjoint aidant; ou plus-values obtenues alors que le bénéficiaire a atteint soixante ans.

Il convient de préciser qu'un tel régime d'imposition suppose une cessation complète et définitive des activités.

*Exemple:* Monsieur Durand, indépendant, né le 21 juin 1950, cède en janvier 2011 sa clientèle à la suite de la cessation définitive et complète de son ac-

tivité. En contrepartie de cette cession, il reçoit une somme de 250.000 EUR. Les profits nets déclarés au cours des quatre années précédant la cessation complète et définitive de son activité professionnelle se présentent comme suit:

Période imposable	Profits nets imposables globalement
2010	38.000
2009	34.000
2008	31.000
2007	30.000
Total (revenu de référence)	133.000

Est imposable au taux distinct de 16,5% (M. Durand ayant dépassé l'âge de 60 ans lors de la cession) la somme de 133.000 EUR. La partie de la somme qui excède ce revenu de référence, soit 117.000 EUR (250.000 – 133.000) est imposable au taux progressif de l'impôt des personnes physiques.

Pierre-François COPPENS  
Conseil fiscal, Juriste (Cabinet Stratéfil)  
Formateur aux FUCaM et à la Chambre belge  
des comptables

**Rectification: Les mesures fiscales instaurées par la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses**

Une petite faute s'est glissée dans le tableau à la page 3 du Pacioli 334. Le taux du Pr.M. pour 2012 pour les intérêts compte d'épargne doit être 15% (et pas 21%).

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.kluwer.be](http://www.kluwer.be)