

## SOMMAIRE

- p. 1/ Editorial
- p. 3/ Optimiser ses intérêts notionnels sans en abuser
- p. 5/ La force probante des procès-verbaux de l'administration en matière de contributions directes

## Editorial

Lorsque vous lirez ces lignes, cela fera déjà plus de sept mois que le Bureau et les nouveaux mandataires auront fait leur entrée au sein des différents organes de l'Institut. Comme toujours en année électorale, la nouvelle équipe a, dans un premier temps, appliqué les décisions prises par l'ancien Conseil, avant de mettre en chantier un solide programme au travers d'un memorandum qui sera adressé au nouveau gouvernement et qui sera bientôt publié sur notre site.

Je souhaiterais reprendre brièvement les différents événements qui ont marqué ces sept mois et qui ont nécessité une attention soutenue de la part de l'I.P.C.F. et en particulier, du Conseil National et du bureau.

### Les applications d'E-gouvernement

Nous avons maintes fois répétés lors d'entretien avec les autorités politiques et administratives compétentes que l'I.P.C.F. et les comptables(-fiscalistes) agréés sont prêts à s'investir davantage dans des projets d'applications électroniques. En contrepartie, ils exigent une prestation à la mesure de leurs attentes de la part des services de l'Administration telle la mise en place d'applications facilement accessibles au bénéfice du client. Enfin, un fonctionnement optimal de ces applications doit être garanti, y compris en période d'affluence. Or, nous avons dû malheureusement constater que ces applications étaient sources de nombreuses pannes et blocages engendrant des frustrations, des retards, du stress, des reports de délai et une désorganisation du travail des cabinets comptables. Et ceci, au grand désavantage de leurs clients. C'est la raison pour laquelle l'Institut a insisté et insistera sans relâche auprès de l'Administration pour que les profes-

sionnels du chiffre disposent d'outils performants et efficaces. Ceci nous évitera par ailleurs de réclamer des délais supplémentaires comme ce fut encore malheureusement la cas cette année. Pour le futur, un réaménagement des délais est d'ailleurs également nécessaire. Le dépôt des déclarations Biztax devrait être terminé plus tôt dans l'année tout en laissant le 31 octobre pour les déclarations T.O.W. via mandataire. En effet, l'activité économique étant en général en progression en automne, les comptables-fiscalistes devraient à cette époque pleinement jouer leur rôle de conseiller de leurs clients en procédant à l'analyse des divers ratios de rentabilité et à une analyse fiscale de leur situation.

### L'organisation des cabinets

Ce point mérite toute notre attention car les déboires rencontrés avec les pannes à répétition de Biztax, Intervat, T.O.W., ... ont aussi démontré la vulnérabilité de nombreux cabinets comptables sur le plan de l'organisation. L'I.P.C.F. accordera la plus grande attention à cette problématique en organisant des séminaires de formation en la matière, qui aborderont des cas concrets de difficultés ou d'imprévus et comment les surmonter.

### Avantages de toute nature et commissions secrètes

L'application plus stricte de la cotisation spéciale sur commissions secrètes (nous vous renvoyons à cet effet au *Pacioli*, n° 330) et la décision TVA portant sur l'utilisation mixte des actifs de l'entreprise ont causé un certain émoi auprès de l'ensemble des professionnels du chiffre. Que l'administration, en ces temps de crise, se sente

obligée de durcir son emprise sur le contribuable, personne physique ou société, est une chose, mais qu'elle déclenche auprès de nos professionnels un réel « tsunami » en imposant une rétroactivité à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 frôle les frontières du surréalisme. Heureusement, l'IPCF, l'IEC et d'autres organismes professionnels ont adopté une réaction vigoureuse à ce sujet, qui a reporté – du moins temporairement – la décision TVA jusqu'à ce qu'une réflexion approfondie sur les modalités pratiques de son application soit réalisée.

## Le démarchage

L'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 5 avril 2011 a fait l'effet d'une bombe dans le milieu des professions libérales. Par cet arrêt, la C.J.U.E. assimile ainsi le démarchage à un type de communication commerciale ne pouvant pas être soumise à une prohibition totale. *A contrario*, cet arrêt autorise néanmoins une prohibition partielle du démarchage, ce qui correspond à la position adoptée par des Ordres Professionnels réglementant l'exercice des professions libérales. Le démarchage présente bien entendu des inconvénients et des avantages. Il serait trop long de les détailler ici, cette matière fera d'ailleurs l'objet d'une analyse approfondie dans un prochain *Pacioli*. Je pense personnellement que le démarchage peut représenter une formidable opportunité pour favoriser le travail des cabinets en réseau et améliorer la qualité du service fourni aux clients dans le respect des règles déontologiques d'une profession libérale comme la nôtre. Le démarchage est un outil de marketing direct. A nous, instituts des professionnels du chiffre, à en tirer le meilleur parti et de mettre nos services en valeur.

## La lutte contre le blanchiment et le dossier permanent

La lutte contre le blanchiment reste plus que jamais d'actualité et a fait l'objet au début de cette année du règlement du 28 janvier 2011 que vous pouvez consulter sur notre site. Les professionnels du chiffre sont appelés à redoubler de prudence et de vigilance dans leurs rapports avec leurs clients et tout spécialement lorsqu'ils acquièrent un nouveau client. La lutte contre la criminalité organisée et le terrorisme est à ce prix et les moyens technologiques mis en œuvre par les criminels requièrent une collaboration de tous ceux qui peuvent contribuer à endiguer ce phénomène préjudiciable à la bonne marche de l'économie. D'où, également, l'importance du dossier permanent qui permet au professionnel du chiffre de

suivre son client tout au long de ses activités avec plus de rigueur. Ce dossier comprend toute une série de données personnelles permettant d'identifier soigneusement qui exerce quelle activité. Les trois Instituts collaboreront par ailleurs pour faciliter l'application de cette législation chez les professionnels du chiffre.

## La formation permanente

Plus que jamais, dans le monde concurrentiel qui est le nôtre et avec la complexité sans cesse croissante de l'économie, l'I.P.C.F. insiste avec force sur le respect des règles en matière de formation permanente. C'est pour cette raison que notre Institut s'engagera à proposer au cours de cette législature des formations de qualité dispensées par des experts réputés dans leur domaine, mais également, il veillera à un respect strict de la déontologie en la matière par les Chambres exécutives compétentes. Nous appelons également les associations professionnelles, plus proches du terrain, à jouer également un rôle essentiel en matière de formation.

Nous vivons actuellement, non seulement une crise économique, mais également une crise financière qui a ébranlé le monde entier et particulièrement la zone euro. Notre pays s'est également offert la plus longue crise politique de son histoire. Malgré ces embûches, notre pays s'en est mieux tiré que d'autres dans cette tourmente mais nous devons espérer que notre nouveau gouvernement prendra les décisions courageuses nécessaires. Je n'irai pas jusqu'à paraphraser Sir Winston Churchill qui disait à la Chambre des Communes le 13 mai 1940: « *I have nothing to offer but blood, toil, tears, and sweat.* » Néanmoins, la situation est sérieuse et les comptables-fiscalistes agréés devront être plus attentifs que jamais en jouant leur rôle de conseiller et partenaire des indépendants, des P.M.E. et des professions libérales.

Je conclurai cet éditorial en vous remerciant, chères consœurs, chers confrères, pour le soutien que vous nous avez témoigné, à nous et à l'Institut, au cours de l'année écoulée. Tous les mandataires et les collaborateurs de l'Institut se joignent à nous pour vous souhaiter, à vous et à tous ceux qui vous sont chers, une très bonne année 2012, synonyme de bonheur, de santé et de prospérité.

Jean-Marie CONTER  
Président IPCF

# Optimiser ses intérêts notionnels sans en abuser

La déduction pour capital à risque ou intérêts notionnels est une déduction fiscale calculée sur la base d'un taux d'intérêt sans risque, appliqué aux capitaux propres d'une société soumise à l'impôt des sociétés (ou à l'I.N.R./Soc.). Ce taux est calculé sur la base d'un pourcentage des capitaux propres et est fonction du taux des obligations linéaires (OLO) à 10 ans émises par l'Etat belge (à partir de l'année prochaine, probablement 3% et 3,5% pour les PME).

Le but principal annoncé lors de leur mise sur pied était de pallier à la discrimination entre capitaux empruntés et autofinancement. En effet, les intérêts pris en charge suite à un emprunt sont en principe entièrement déductibles tandis que les dividendes distribués font partie de la base imposable. En calculant un taux d'intérêt fictif, ou « notionnel », aux capitaux propres, un équilibre pouvait être rétabli, puisqu'un montant équivalent à une rentabilité fictive des capitaux propres pouvait désormais être déduit. Ceci devait permettre une amélioration de la solvabilité des sociétés et, à plus forte raison des petites sociétés.

La déduction des intérêts notionnels a été également mise sur pied pour remplacer le régime des centres de coordination dont les fonctions se concentraient sur les activités financières au bénéfice des sociétés appartenant à un même groupe multinational. Par conséquent, les montants mis en œuvre par ces derniers ont été nettement supérieurs à ceux dont les petites sociétés ont bénéficié.

La question est donc de savoir *Comment optimiser les intérêts notionnels ?*

## Augmentation de capital

Logiquement, les sociétés devaient augmenter leur capital; une étude établie en 2008 par la Banque nationale de Belgique a confirmé l'existence d'une hausse spectaculaire du capital social – et partant des capitaux propres – des sociétés établies en Belgique (tout simplement sur la base des publications par extrait de ces opérations aux *Annexes au Moniteur belge*).

## Mise en réserves

Le concept d'autofinancement encourage les sociétés à ne pas distribuer de dividendes, mais de mettre leurs béné-

fices en réserves, de façon à renforcer le montant des capitaux propres, et donc le bénéfice des intérêts notionnels.

Une société qui dispose de liquidités importantes a tout intérêt de placer son argent plutôt que de le distribuer à ses actionnaires ou associés sous forme de dividendes, pour que ceux-ci le placent à leur tour en nom privé.

Le petit exemple achèvera de convaincre nos lecteurs :

- une société place 100.000 € et bénéficie pour ce placement des intérêts calculés au taux 4 %; ces intérêts représentent des produits financiers;
- pour l'exercice d'imposition 2012, les mêmes 100.000 € restés inscrits en « Réserves » au passif du bilan donnent droit à  $3,925 \% \times 100.000 \text{ €}$  au titre d'intérêts notionnels;
- la base imposable qui en résulte est quasi nulle; la théorie de l'« effet de levier » est renversée. En effet, il vaut mieux placer son argent en société plutôt que de le placer en nom privé.

Note: trois avertissements importants méritent cependant d'être formulés à ce propos: dans les sociétés privées à responsabilité limitée, il ne sera pas possible d'octroyer un acompte sur dividende en cas de besoin financier pressant, il faut donc être prudent. Par ailleurs, pour un placement dans un actif exclu de la base de calcul des intérêts notionnels, le raisonnement ne vaut plus. Enfin, il est exclu à nos yeux d'augmenter le capital par apport en numéraire pour effectuer de tels placements.

## Elimination des éléments faisant l'objet d'une exclusion quelconque

Dès lors que certains éléments de l'actif sont exclus de la base des intérêts notionnels. Ce sera notamment le cas:

- des actions figurant sous les immobilisations financières, des SICAV-R.D.T.,
- des actifs ayant fait l'objet de « dispositions anti-abus »: les sociétés villas, les actifs détenus au titre de placement, les actifs dépassant de manière déraisonnable les besoins professionnels.

En revendant, autant que possible, ces éléments d'actifs dont la valeur devait être déduite, la base de calcul des intérêts notionnels pourra être augmentée.

Le Code des impôts sur les Revenus considère que cette opération a eu lieu le 1<sup>er</sup> jour du mois civil suivant. Ainsi, en cas de revente d'actions figurant sous les immobilisations financière en novembre 2011, seul (pour une société clôturant ses comptes annuels au 31 décembre) le mois de décembre 2011 sera considéré tandis que 11/12 plutôt que 12/12 de la valeur comptable nette desdites actions devra être soustraite de la base de calcul des intérêts notionnels.

Certaines grandes sociétés ont vendu leurs actions à d'autres sociétés du groupe, établies à l'étranger, pour y substituer une «*Créance sur des entreprises liées*», non sujette – elle – au rejet en matière de déduction pour capital à risque (voir aussi *infra*).

## Transfert des éléments taxés de la déclaration I.Soc. vers la comptabilité

Certains éléments comptabilisés ont été rejetés à la suite d'un contrôle fiscal, pour des raisons diverses.

Exemples :

- les excédents d'amortissements, p.ex. parce que un terrain aurait été amorti par erreur,
- les réductions de valeur imposables, p.ex. parce que la justification fournie par la société n'a pas convaincu l'inspecteur des contributions directes,
- les provisions imposables, p.ex. parce que le risque sous-jacent a cessé d'exister,
- etc.

Bon nombre de clients considèrent qu'il n'y a plus rien à faire puisqu'il y a déjà eu taxation.

Pourtant, une reprise de provision (dans le dernier cas) constitue un produit (ou charge négative), qui augmente le bénéfice comptable et par là les capitaux propres.

Si l'on ne fait rien, la comptabilité n'évolue pas, alors même que ces opérations de reprises respectent pleinement le droit comptable. C'est une façon simple d'augmenter les capitaux propres.

Par conséquent, la base de calcul des intérêts notionnels de la période suivante s'en trouvera augmentée.

## Augmentation des réserves immunisées

Une société qui possède un immeuble bâti doit enregistrer des dotations aux amortissements sur la valeur de celui-ci même si en pratique sa valeur vénale... augmente.

Si cette immobilisation peut être revendue avec réalisation d'une importante plus-value, et réinvestissement du prix de vente (emploi) dans un autre immeuble bâti, la taxation se fera en pratique de façon étalée sur 20 ou 30 ans. Dès l'année de la revente, 66,01 % du montant de la plus-value réalisée augmenteront le montant des capitaux propres au terme de l'exercice comptable et, partant, la base de calcul des intérêts notionnels.

Dans un groupe de sociétés, la vente d'un immeuble au profit d'une autre société du groupe procurera un avantage fiscal (intérêts notionnels) largement supérieur au montant des droits d'enregistrement et honoraires du notaire qui... de plus... peuvent être immédiatement pris en charge.

## Quels ont été les abus qui ont été identifiés comme tels en matière d'intérêts notionnels ?

Les petites sociétés profitent beaucoup moins des intérêts notionnels que les grandes sociétés. Plusieurs études l'ont confirmé. En plus, d'autres intervenants critiquent la déduction pour capital à risque parce qu'elle n'est aucunement porteuse d'emploi (ce qui est d'ailleurs exact).

Fin 2010, le Parti du travail de Belgique (PTB) déplorait que plusieurs grandes sociétés établies en Belgique (telles que Arcelor-Mittal, Electrabel et Janssen-Pharmaceutica) n'avaient payé en 2009 que des montants très insignifiants au titre d'impôt des sociétés, par rapport aux bénéfices engrangés, et ce grâce aux intérêts notionnels, d'une part, et aux revenus définitivement taxés, d'autre part.

Selon un rapport (Annales du 9 février 2001, demande d'explications de M. Ahmed Laaouej de la Commission des Finances et des Affaires économiques), deux phénomènes abusifs ont été constatés au sein des grands groupes de sociétés.

Tout d'abord, dans les groupes de sociétés, une société existante ou une nouvelle société est formée pour devenir la société de financement du groupe. Dès qu'une société du groupe reçoit un prêt, celle-ci procède à une augmentation de capital dans la société qui a octroyé le prêt. Les intérêts perçus par la société de financement ne sont pas taxés grâce aux intérêts notionnels supplémentaires déduits à la suite de l'augmentation des fonds propres. Cette opération est conforme à la législation pour autant que cela corresponde à des besoins réels.

Inversement, la société qui avait souscrit à l'augmentation de capital avait emprunté auprès de sa filiale un gros pourcentage du capital auquel elle venait de souscrire; cela générerait des frais financiers déductibles dans son chef et des revenus financiers « annulés » par la déduction des intérêts notionnels dans le chef de la filiale.

Un autre mécanisme constaté consiste à augmenter les fonds propres à la suite de ventes de participations.

En l'occurrence, au sein d'un même groupe, des sociétés vendent des participations à d'autres sociétés du groupe, réalisant ainsi d'importantes plus-values immunisées. Les sociétés acquéreuses n'ont pas les fonds pour acheter les participations en question. Par conséquent, elles supportent des charges financières sur les dettes qu'elles ont vis-à-vis des sociétés venderesses. La société venderesse augmente, d'une part, ses fonds propres grâce à la plus-value réalisée et, d'autre part, ses revenus financiers par le biais des intérêts perçus sur la créance qu'elle détient sur la société acheteuse. Au niveau du calcul de la déduction pour capital à risque, les fonds propres de la société venderesse ne doivent plus être corrigés puisqu'elle a remplacé des participations par une créance. Les revenus financiers sont « annulés » par la déduction supplémentaire d'intérêts notionnels dans son chef alors que des charges financières déductibles ont été créées dans le chef de la société acquéreuse.

Dans un *addendum* daté du 20 juin 2011, à sa circulaire du 3 avril 2011, l'Administration fiscale demande précisément que les services de taxation « *vérifient attentivement* » les éléments suivants :

- s'il ne s'agit pas d'une *simulation* ;

- si le *prix de cession ou le prix de réalisation* correspond bien à la valeur de marché des actifs transférés ;
- si les conditions de paiement du prix (*paiement échelonné ou différé*) correspondent aux conditions de marché, de manière à éviter une création artificielle de fonds propres ;
- si la société de financement n'a pas perçu des *avantages anormaux ou bénévoles* provenant d'une opération obtenue dans des circonstances anormales et justifiées non par des objectifs économiques mais uniquement par des fins fiscales.

## Conclusion

A l'instant où nous achevons de rédiger la présente contribution, il semble acquis que le mécanisme actuel des « intérêts notionnels » sera modifié.

Une des pistes est d'établir le taux sans risque comme étant le taux directeur de la Banque centrale européenne plutôt que le taux d'intérêt des OLO.

Nous espérons que les petites sociétés ne seront pas pénalisées, par la suppression éventuelle de ce mécanisme innovateur, du fait de l'abus qui en aurait été fait par certaines grandes sociétés.

Stéphane MERCIER  
Comptable-fiscaliste agréé IPCF

# La force probante des procès-verbaux de l'administration en matière de contributions directes

## I. Introduction

1. L'administration des contributions directes dispose d'un large éventail de moyens de preuve dont notamment, les écrits et la comptabilité, les témoignages, les présomptions, les signes et indices, etc.

La loi programme du 23 décembre 2009<sup>1</sup> est venue renforcer la position de l'administration des contributions directes.

Elle a modifié l'article 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 (**en abrégé**, CIR/92), de sorte que désormais, l'administration des contributions directes peut établir des procès-verbaux valant comme mode de preuve.

L'article 340 du CIR/92 précise ce qui suit :

« Pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, y compris les procès-verbaux des agents du Service public fédéral Finances, sauf le serment. Les procès-verbaux ont force probante jusqu'à preuve du contraire. »

Les procès-verbaux permettent d'établir l'existence et le montant de la dette d'impôt et sont également utilisés dans le cadre de la recherche d'infractions.<sup>2</sup>

2. Antérieurement, les agents de l'administration des contributions directes pouvaient dresser des procès-verbaux dans le cadre de la recherche d'infractions (*cf.*

1 Cf. Article 135 de la loi-programme du 23 décembre 2009, *M.B.*, 30 décembre 2009.

2 Cf. Com. I.R. n° 340/78.

art. 300 CIR/92 et art. 176 AR/CIR). Toutefois, aucune force probante particulière n'y était attachée. Ils valaient comme simples renseignements.

Une discordance existait entre les pouvoirs dévolus aux agents de l'administration de la TVA et aux agents de l'administration des contributions directes. Seuls les premiers pouvaient établir des procès-verbaux. Ces derniers avaient, en outre, force probante jusqu'à preuve du contraire (cf. art. 59, § 1<sup>er</sup> Code TVA).

La volonté du législateur était de supprimer cette différence.<sup>3</sup> Sans doute, ce dernier a-t-il jugé souhaitable que chaque administration dispose dans l'exercice de sa mission des mêmes moyens de preuve, sans qu'une quelconque distinction ne doive être faite au cours de son contrôle au niveau de la procédure en matière d'impôts sur les revenus ou en matière de TVA, ou relativement à ces deux matières considérées simultanément.<sup>4</sup>

Le Commentaire administratif précise à cet égard que quelle que soit l'administration d'origine de l'agent qui a effectué les constatations, le procès-verbal aura la même force probante.<sup>5</sup>

**3.** L'article 340 du CIR/92 est laconique.

Il n'apporte aucune précision quant aux conditions de validité d'un procès-verbal et à l'étendue de sa force probante.

Ces questions sont visées dans la circulaire administrative du 30 mai 2011<sup>6</sup> relative à la modification de l'article 340 du CIR/92.

La présente contribution a pour objet d'examiner les conditions de forme et de fond que doivent respecter les procès-verbaux ainsi que la force probante attachée à ce nouveau moyen de preuve.

## II. Définition

**4.** Le procès-verbal est un acte dans lequel un agent du Service public fédéral Finances consigne notamment ses recherches, les renseignements obtenus, les constatations matérielles de certains faits, les déclarations obtenues.<sup>7</sup>

Les travaux parlementaires<sup>8</sup> relèvent que l'intérêt du procès-verbal réside surtout dans la constatation de faits ou d'infractions ayant un caractère fugitif, comme par exemple, le nombre d'employés, le transport d'un bien, le chargement ou le déchargement d'un bien, le refus de communiquer des livres ou des documents ou de fournir des renseignements.

## III. Forme

### A. Présentation

**5.** La loi n'impose aucune forme particulière dans le cadre de l'établissement d'un procès-verbal.

Toutefois, le procès-verbal ayant une force probante, la Circulaire précitée impose certaines mentions.

Par conséquent, la force probante des procès-verbaux pourrait être atténuée lorsque les conditions de forme n'ont pas été respectées.

**6.** De manière générale, il doit s'agir d'un document écrit lisiblement.<sup>9</sup> Il importe peu qu'il ait été reproduit manuscritement ou qu'il ait été dactylographié. Il n'est d'ailleurs pas requis qu'il soit rédigé par le ou les verbalisant(s).

Lorsque le procès-verbal contient plusieurs pages et/ou des annexes, elles doivent être numérotées. Il doit aussi préciser le nombre de pages et d'annexes.

### B. Mentions

**7.** Les mentions suivantes doivent figurer sur le procès-verbal :

- 1) La nature du procès-verbal :  
Vu la force probante qui y est attachée, il est important que son destinataire puisse en apprécier la portée afin d'être en mesure, le cas échéant, d'apporter la preuve contraire.
- 2) Les nom, prénom, qualité<sup>10</sup> et adresse<sup>11</sup> du ou des verbalisant(s) :  
Seules les personnes qui ont la qualité requise à cet effet et qui sont compétentes en ce qui concerne la

<sup>3</sup> Cf. Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2009-2010, n° 52-2278/001, 72.

<sup>4</sup> Cf. Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2009-2010, n° 52-2278/001, 73.

<sup>5</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/119.

<sup>6</sup> Cf. Circulaire n° Ci.RH.840/610.502 (AGFisc N° 29/2011) du 30 mai 2011.

<sup>7</sup> Cf. Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2009-2010, n° 52-2278/001, 72.

<sup>8</sup> Cf. Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, session 2009-2010, n° 52-2278/001, 73.

<sup>9</sup> Les mentions et caractères illisibles, les abréviations, les inscriptions entre les lignes, les surcharges, les ratures et les modifications non approuvées doivent être évitées afin de porter atteinte à la force probante et à la nature même du procès-verbal (cf. Com. I.R. n° 340/87).

<sup>10</sup> Il s'agit de celle d'*agent du Service public fédéral Finances*.

<sup>11</sup> Si au moment de la rédaction du procès-verbal, le verbalisant est attaché à un service différent de celui auquel il était attaché au moment des constatations, il mentionne également sa nouvelle résidence administrative dans le procès-verbal (Cf. Com.I.R. n° 340/91).

nature des constatations effectuées peuvent dresser des procès-verbaux.<sup>12</sup>

Sont compétents les agents de l'administration, de tout grade, nommés régulièrement et en fonction et qui ont prêté serment, au moment des constatations et au moment de la rédaction du procès-verbal.

Par conséquent, les agents pensionnés, qui ont démissionné, ont été mis en disponibilité, suspendus ou révoqués n'ont pas la compétence requise pour effectuer des constatations et/ou rédiger un procès-verbal.<sup>13</sup>

Quant aux agents qui n'ont pas prêté serment (sont ici notamment visés, les stagiaires) ou les contractuels, ils doivent, pour pouvoir établir un procès-verbal dans le cadre de l'exécution de leur mission, être munis d'un ordre de mission écrit par leur chef de service.

En ce qui concerne leur compétence territoriale, ils sont, en principe, compétents dans tout le pays<sup>14</sup>;

- 3) La déclaration selon laquelle le ou les verbalisant(s) a ou ont décliné, ses ou leurs nom(s), prénom(s), qualité(s) et résidence(s) administrative(s);
- 4) Les nom, prénom, adresse, profession, qualité de la ou des personne(s) verbalisée(s);
- 5) Les nom, prénom, adresse, profession, qualité (ou leur lien avec le contribuable) des témoins;
- 6) Les déclarations faites ou recueillies auprès du contribuable ou des tiers;
- 7) Le lieu, la date et éventuellement l'heure des constatations;
- 8) La description précise et circonstanciée des constatations<sup>15</sup>;
- 9) Les actes que le ou les verbalisant(s) déclare(nt) avoir accompli(s);
- 10) Les faits dont le ou les verbalisant(s) déclare(nt) avoir été témoin(s);

Les témoignages et déclarations doivent être reproduits textuellement. Il conviendra d'être particulièrement prudent lors de leur retranscription.

Dans le cas, où seule la substance des déclarations est reprise dans le procès-verbal avec les termes de l'agent verbalisant, cela devra être précisé de manière non équivoque.

La reproduction dans un procès-verbal des propos tenus ou recueillis auprès du contribuable ou de tiers n'est pas à confondre avec la procédure d'audition de témoins telle qu'elle est prévue par les articles 325 et 326 du CIR/92.

Dans le cadre du procès-verbal, seule la matérialité des déclarations recueillies est couverte par la force

probante attachée au procès-verbal, et non leur véracité. Le contribuable pourra apporter une preuve contraire de droit et de fait.

Dans le cadre de la procédure d'audition des témoins, la déposition étant précédée du serment prévu à l'article 934 du Code judiciaire, la véracité même des propos recueillis fait foi jusqu'à preuve du contraire<sup>16</sup>;

- 11) Les documents qui ont été présentés au(x) verbalisant(s) ainsi que les éléments découverts dans ces documents;
- 12) Les questions et les réponses du ou des verbalisant(s), du contribuable et des tiers;
- 13) La mention selon laquelle le ou les verbalisant(s) ont constaté et recueilli personnellement les faits et déclarations figurant au procès-verbal;
- 14) La date  
Il doit s'agir de la date du jour de la rédaction du procès-verbal. Dès lors que la loi n'impose aucun délai dans lequel le procès-verbal doit être établi, le commentaire administratif en déduit que celui-ci peut être rédigé aussi longtemps que le délai pour l'établissement de l'impôt n'est pas prescrit.<sup>17</sup>  
Toutefois, il s'impose qu'il soit rédigé dans un délai raisonnable. En effet, la jurisprudence<sup>18</sup> considère qu'à défaut, le procès-verbal perd sa force probante dès lors que les droits de la défense se trouvent violés;
- 15) La signature du ou des verbalisant(s).

## C. Régime linguistique du procès-verbal

8. Le procès-verbal ne peut être rédigé que dans une seule langue.

Cette dernière est déterminée par les lois coordonnées du 18 juillet 1966 sur l'emploi des langues en matière administrative. Sauf dans les cas prévus par la loi, l'administration n'est pas tenue de communiquer une traduction du procès-verbal, lorsqu'elle le notifie dans une autre région linguistique.

## D. Modification du procès-verbal

9. Un procès-verbal peut être corrigé, nuancé, précisé et même complété par un procès-verbal complémentaire. Toutefois, le commentaire administratif admet que le texte à corriger soit biffé de telle sorte qu'il reste lisible

12 Cf. Com. I.R. n° 340/82.

13 Cf. Com. I.R. n° 340/83.

14 Cf. Com. I.R. n° 340/84.

15 Cf. Com. I.R. n° 340/94.

16 Cf. Com. I.R. n° 340/95.

17 Cf. Com. I.R. n° 340/96.

18 Cf. Anvers, 16 octobre 2007, *Fiscologue*, 2008, n° 1098, 10; Gand, 2 mai 2006, *Cour. Fisc.*, n° 2006/545; Hasselt, 12 septembre 2007, rôle 05/2443/A.

et que le texte exact soit inscrit dans la marge suivi du paraphe du verbalisant.<sup>19</sup>

Toutes mentions illisibles, ratures, surcharges, modifications non approuvées sont considérées comme inexistantes et n'ont, par conséquent, aucune force probante.<sup>20</sup>

## IV. Obligation de notification

**10.** Le Commentaire administratif impose que le procès verbal soit notifié au contribuable. Cette obligation de communication est rendue obligatoire en vertu du principe des droits de la défense. Le contribuable doit être en mesure de pouvoir apporter la preuve contraire.<sup>21</sup>

## V. La force probante du procès-verbal

**11.** Le procès-verbal a force probante jusqu'à preuve contraire. Il s'agit d'une présomption réfragable. Le contribuable doit apporter la preuve contraire par des données positives et contrôlables.<sup>22</sup>

Cette force probante ne s'étend pas d'office à l'ensemble du procès-verbal.

De manière générale, elle concerne tout ce que le ou les verbalisant(s) ont vu, entendu ou autrement perçu du moment que ces constatations restent dans le cadre de la mission du ou des verbalisant(s).

En effet, cette force probante vise :

- les actes que le ou les verbalisant(s) déclare(nt) avoir accompli(s);
- les actes dont le ou les verbalisant(s) déclare(nt) avoir été témoin(s);
- les éléments découverts dans les documents produits;
- les déclarations du ou des verbalisant(s);
- les déclarations faites au(x) verbalisant(s).

Concernant les témoignages repris au procès-verbal, seule la matérialité du témoignage a force probante. Elle ne s'étend pas à la véracité de ces derniers (cf. n° 7).

N'ont pas force probante, les déductions que le ou les verbalisant(s) tire(nt) de leur(s) constatation(s).

<sup>19</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/87.

<sup>20</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/108.

<sup>21</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/117.

<sup>22</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/116.

## VI. Nullité d'un procès-verbal

**12.** Un procès-verbal peut être frappé de nullité, absolue ou relative, dans les cas visés ci-après.

**a)** Les motifs de nullité absolue sont :

- La violation d'une règle de compétence :

Les constatations reprises dans un procès-verbal à l'occasion d'une visite domiciliaire réalisée irrégulièrement sont nulles.

Le Commentaire administratif précise que l'absence des coordonnées du verbalisant emporte nullité du procès-verbal dès lors que le contribuable est dans l'impossibilité de s'assurer que le verbalisant a agi dans les limites de sa compétence.<sup>23</sup>

Ces procès-verbaux vaudront comme simples renseignements.

Lorsque le procès-verbal contient plusieurs constatations dont certaines ne relèvent pas de la compétence du verbalisant, le procès-verbal a un caractère mixte. Il possède toute sa force probante légale pour les constatations pour lesquelles l'agent est compétent et vaut comme simple renseignement pour les autres constatations.

- Le non respect de la législation linguistique :

Le Commentaire administratif précise que dans ce cas, le procès-verbal perd toute force probante. Il ne vaudra même pas comme simple renseignement.<sup>24</sup>

**b)** Les motifs de nullité relative sont plus nombreux. Il s'agit des mentions illisibles, surcharges et ratures, des imprécisions,<sup>25</sup> et du défaut de signature.<sup>26</sup>

## VII. Conclusion

**13.** L'avenir nous dira ce que l'administration des contributions directes fera de cette nouvelle arme mise à sa disposition et comment la jurisprudence accueillera ces procès-verbaux...

Julie Van THEMSCHE  
Avocat au barreau de Liège  
Cabinet d'avocats Herve

<sup>23</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/104.

<sup>24</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/105.

<sup>25</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/109.

<sup>26</sup> Cf. Com. I.R. n° 340/111.