

SOMMAIRE

- p. 1/ Les sociétés de management en 2012
- p. 6/ Comment apurer un compte courant débiteur ?
- p. 6/ Des délais d'investigation dont dispose l'administration des contributions directes

Les sociétés de management en 2012

Le bon, la brute et la société de management – tentative de définition¹

1. Ces derniers mois, les sociétés de management se sont trouvées placées sous les feux de la rampe, accusées par d'aucuns de constituer l'arme absolue pour frauder le fisc². A tort ou à raison, dès lors que des circonstances diverses conduisent au passage en société d'un dirigeant d'entreprise et que toutes ne sont pas uniquement liées à un éventuel avantage fiscal.

Comme souvent, il convient donc d'opérer un tri entre les discours des uns, les fantasmes des autres et... la réalité fiscale de terrain. En ces temps troublés sur le plan de la réglementation fiscale, il ne fait cependant guère de doute que les sociétés de management constitueront, sinon une préoccupation des politiciens, à tout le moins une cible privilégiée pour les agents de l'Administration fiscale.

2. Toute société professionnelle ou toute SPRL unipersonnelle ne constitue pas *ipso facto* une société de management. En effet, c'est au regard de son objet social

et de son activité réelle qu'une société de management se détermine, faute de définition légale.

Etrangement, le Code des sociétés ne connaît effectivement pas la société de management, pas plus que le Code des impôts sur le revenu. Certes, ces codes comportent des textes qui les concernent plus particulièrement, mais sans jamais les nommer. Ainsi, l'article 61, § 2 du Code des sociétés vise-t-il l'obligation pour une personne morale nommée administrateur ou gérant de désigner un représentant permanent, chargé de l'exercice de ce mandat. De même, les articles 54 et 57 du CIR 92 s'appliquent-ils aux sociétés de management.

La société de management est constituée ou utilisée pour accomplir un contrat de management, lequel est généralement défini comme étant « *un contrat par lequel une personne confère tout ou partie de la gestion d'une entreprise à une autre personne en contrepartie d'une rémunération* »³.

Généralement, les statuts d'une société de management visent (au moins) l'exercice d'un « *contrôle de la gestion ou la participation à la gestion de toute société ou entreprise, le cas échéant par la prise de mandat au sein des dites entreprises* ».

L'utilisation des termes « *le cas échéant* » met en lumière le fait que les prestations de gestion n'impliquent pas nécessairement un mandat de dirigeant, au sens du Code des sociétés. La société de management ne doit

1 Les différents sous-titres de cette contribution sont une référence libre au « Far West fiscal » actuel.

2 Ainsi, le secrétaire d'Etat à la lutte contre la fraude fiscale, d'évoquer, dans une entrevue au magazine *Trends* en début d'année 2012, en guise d'abus commis par les sociétés de management, le fait pour un médecin spécialiste de loger dans sa société professionnelle un voilier dont les frais sont pris en charge par ladite société. Un très mauvais exemple selon nous, car, d'une part, une société professionnelle de médecin ne constitue pas une société de *management* et, d'autre part, parce que les frais relatifs aux yachts ne sont pas fiscalement déductibles, en vertu de l'article 53, 9° du CIR 92.

3 V. Simonart, *Le contrat de management*, Aspects de droit des obligations et de droit des sociétés.

pas nécessairement être nommée en qualité de gérant ou d'administrateur de la société dont elle participe à la gestion : elle peut exercer des fonctions de direction générale, le cas échéant régies par un contrat spécifique⁴.

Pour une poignée de dollars ou de la raison d'être d'une société de management

Si d'aucuns ont immédiatement en tête l'intérêt fiscal direct (lequel est sérieusement écorné, depuis les récentes réformes fiscales en matière de calcul d'ATN et de taxation des revenus mobiliers), il est d'autres motifs pour lesquels une société de management peut présenter de l'intérêt.

- Sur le plan social, une société de management peut permettre à des cadres âgés de conserver leur emploi, plutôt que d'être sacrifiés en raison d'un coût salarial devenu trop élevé. Dans le même ordre d'idée, une société de ce type permet à son dirigeant de poursuivre ses mandats, postérieurement à l'âge légal de la retraite, sans craindre pour la perception des allocations de pension pour lesquels il a cotisé durant toute sa carrière.
- Sur le plan patrimonial, une société de management peut, le cas échéant, constituer un outil de gestion de fortune ou de planification successorale (sans nécessairement donner lieu à un évitement majeur de l'impôt, par exemple lorsque le but est d'équilibrer des lots entre successeurs ou de placer certains immeubles à l'abri du risque entrepreneurial).
- Quant aux aspects de droit des sociétés, ils peuvent également justifier la naissance d'une société de management : exercice de mandats d'administrateur indépendant, reprise d'une société d'exploitation par une société *holding* qui est nommée administrateur et reçoit des rémunérations destinées à financer le coût du rachat, etc.

Au regard des principes de la responsabilité civile ou pénale, l'intérêt de constituer une personne morale distincte est moindre, en raison des nombreux tempéraments légaux (responsabilité des dirigeants pour faute, responsabilité solidaire quant au paiement des dettes étatiques, etc.) ou conventionnels (sûreté personnelle, etc.). Il n'en demeure pas moins

⁴ Sans préjudice de l'intérêt fiscal de se ménager la preuve de la dépense et de son caractère déductible, le contrat de management écrit peut avoir un intérêt majeur pour celui qui exécute ledit contrat. En effet, si le mandat de dirigeant est révocable *ad nutum* (sans préavis), le contrat de management écrit peut prévoir une durée déterminée, voire un préavis au profit du prestataire. Il s'agit donc d'un mécanisme utile pour sécuriser la fonction de celui-ci et l'inciter, au besoin, à accepter un statut d'indépendant.

qu'il s'agit encore d'un argument régulièrement cité à l'appui d'un passage en société.

D'un point de vue fiscal, l'exécution d'un contrat de management en personne physique ou en société présente essentiellement une distinction au regard de l'impôt direct sur le revenu, l'impôt des personnes physiques et celui des sociétés ne répondant pas exactement aux mêmes règles et n'étant pas soumis aux mêmes taux.

Et pour quelques dollars de plus – régime fiscal des sociétés de management à l'impôt sur le revenu et à la TVA

1. Les management fees constituent la contrepartie que perçoit le prestataire, en contrepartie de l'exercice du contrat de management pour lequel il a été choisi.

Lorsqu'ils sont perçus par une société, ils sont soumis au régime fiscal ordinaire applicable à tous les revenus d'une société.

Toutefois, quelques particularités existent, au regard des prestations de management.

- Lorsqu'une société de droit étranger est nommée administrateur ou gérant d'une société belge, les émoluments qu'elle perçoit à ce titre sont obligatoirement taxables en Belgique, en vertu de l'article 228, § 2, 3^o du CIR 92. Cette solution s'impose d'autant plus que la société étrangère sera nécessairement considérée comme ayant un établissement stable en Belgique, au sens des conventions préventives de la double imposition⁵.
- Ce même statut de société étrangère impose au débiteur des émoluments de prouver la réalité des prestations (l'art. 54 CIR 92 constituant, sur ce point, un renforcement du principe contenu à l'art. 49 CIR 92).

2. L'enjeu majeur sur le plan fiscal consiste en la déductibilité des management fees, dès lors qu'à défaut, il en résulte une double taxation économique flagrante, le bénéficiaire étant taxé sur les sommes perçues, tandis que le débiteur ne peut les déduire fiscalement.

Cette double taxation est malheureusement fiscalement légitimée, depuis la modification de l'article 26 du CIR 92, nonobstant les hauts cris poussés à l'époque par la doctrine et le Conseil d'Etat, dans son avis préalable à l'adoption de cette nouvelle norme.

⁵ Il n'y donc guère d'intérêt à vouloir localiser une société de management à l'étranger.

Par conséquent, une attention toute particulière doit être accordée au montage juridique que constitue le recours à la société de management.

Les conditions de déductibilité des management fees sont, pour partie, communes à toute dépense : ils doivent être réels, justifiés par des documents probants, exposés en vue d'acquérir ou conserver des revenus professionnels et être payés au cours de la période imposable à laquelle le contribuable entend les rattacher.

En l'espèce, il faut non seulement pouvoir démontrer la réalité des prestations, mais également justifier l'ampleur de la rémunération qui s'y attache.

3. Pour pouvoir justifier la réalité des prestations, quelques principes de base doivent être respectés :

- les statuts de la société de management doivent l'autoriser à pratiquer ce type de prestations ;
- la société de management doit, le cas échéant, être nommée en qualité d'administrateur ou gérant par une assemblée générale de la société cible et il faut veiller à désigner un représentant permanent ;
- le montant des émoluments doit être fixé conformément aux statuts de la société cible (qui doivent, idéalement, laisser cette prérogative à l'assemblée générale, pour un maximum de souplesse) ;
- si les émoluments visent autre chose que le mandat de dirigeant (ou s'ajoutent à ceux promérites à ce titre), la rédaction d'une convention de management est un atout indéniable⁶ ;
- la société de management doit établir, périodiquement, des factures régulières et détaillées⁷.

La rédaction des documents doit être l'objet de soins particuliers. La convention de management doit, ainsi, être suffisamment détaillée, mais ... pas trop, car il faut garder à l'esprit que le contribuable doit l'exécuter et qu'avec le temps qui passe, il n'est pas rare de constater que les termes trop précis sombrent dans l'oubli, avec le risque de ne plus respecter la convention.

Nous pensons utile de rappeler qu'il existe une certaine controverse quant à l'obligation d'établir des fiches fiscales, conformément à l'article 57 du CIR 92, pour les émoluments versés à une société. S'il est communément admis que l'établissement

des fiches n'est pas nécessaire, lorsque des factures sont établies, un récent jugement du tribunal de première d'Anvers a jugé que cette tolérance ne trouve pas de fondement dans la loi et que, celle-ci étant d'ordre public en matière fiscale, l'absence de fiche doit conduire au rejet de la dépense⁸.

4. L'établissement de documents probants ne suffit pas à assurer la déductibilité des management fees. Encore leur ampleur doit-elle demeurer raisonnable et justifiée, au regard des circonstances de fait. Si le fisc ne peut, en principe, émettre de jugement d'opportunité quant aux dépenses engagées par un contribuable, il reste l'arme de l'article 53, 10° du CIR 92, qui vise les frais déraisonnables, ainsi que celle de l'article 54 du CIR 92, lorsque le prestataire est une société étrangère.

De manière générale, il convient de veiller à ce que le mode de rémunération soit admissible et cohérent, notamment par sa comparaison avec des références internes ou externes.

Par exemple, il ne se justifie sans doute pas qu'une société de management soit rémunérée de façon nettement supérieure à d'autres dirigeants de la même société cible et qui exercent leur mandat en personne physique, sauf bien sûr si elle est amenée à accomplir d'autres prestations que le mandat proprement dit. Par ailleurs, la rémunération doit demeurer conforme aux standards du secteur d'activité de la société cible et ne pas grever anormalement le bénéfice de celle-ci.

5. Outre le risque d'un rejet de la déductibilité des charges non suffisamment justifiées, se profile celui que l'administration considère qu'il y a attribution d'un avantage anormal ou bénévole, entraînant une éventuelle double imposition, au titre de l'article 26 du CIR 92.

L'avantage sera considéré comme bénévole s'il n'est pas démontré que les prestations couvrent des prestations effectives, ou anormal, si le fisc établit que la rémunération accordée pour ces prestations s'écarte de manière ostensible des usages.

6. Au plan de la TVA, la situation peut sembler plus simple : des prestations de gestion sont assurément des prestations de service (au sens de l'art. 18 Code TVA), faisant de celui qui les exécute un assujetti (au sens de l'art. 4 Code TVA), exerçant une activité économique. *A priori*, l'on pourrait donc penser qu'une société de management constitue un assujetti ordinaire, doté d'un droit à déduction classique.

⁶ La société de management peut être rémunérée, au même titre que les autres dirigeants, par des émoluments fixes ou variables, éventuellement des tantièmes, tout en percevant par ailleurs une rémunération pour des prestations de gestion spécifiques (de direction générale, par exemple). Il convient d'éviter, sauf justification économique, que la société perçoive des émoluments notablement plus importants que ceux des autres dirigeants, agissant en personne physique.

⁷ Accompagnées, par exemple, de time sheets si la rémunération est convenue sur la base d'un taux horaire ou journalier.

⁸ Civ. Anvers, 1er avril 2011, www.fiscalnet.be

Pourtant, il existe une tolérance administrative qui complique quelque peu la donne.

En effet, l'administration de la TVA a jugé, voici plusieurs années, qu'un dirigeant d'entreprise n'est pas considéré comme économiquement indépendant de celle-ci, notamment parce que son mandat peut être révoqué à tout moment, sans préavis. Elle en a conclu que le dirigeant qui exerce en personne physique ne relève pas du régime d'assujettissement à la TVA, privant du même coup ledit dirigeant de tout droit à déduction de la TVA.

L'administration de la TVA a étendu cette exemption *contra legem*, pour éviter des distorsions de concurrence, aux sociétés de management. Ce n'est qu'à titre optionnel que la société en question peut opter pour l'assujettissement à la TVA.

Récemment⁹, l'administration a rappelé que le choix est définitif et vaut, en principe, pour tous les mandats qu'exerce la société de management. Si elle accomplit par ailleurs des prestations soumises au régime général de la TVA, elle possède alors le statut d'assujetti partiel, avec toutes les conséquences que cela implique quant au droit à déduction (prorata ou affectation réelle).

En fonction des choix qui sont opérés (ou, par exemple, de l'exercice d'activités exemptées, comme la location immobilière), il peut être intéressant de réfléchir à la constitution d'une unité TVA, comprenant d'une part, la société de management et, d'autre part, la société cible. Pour rappel, l'unité TVA doit rassembler des entités liées par un lien financier (d'actionnariat, ce qui est assez souvent le cas, en pratique), un lien organisationnel (une direction identique ou majoritairement commune, ce qui est très fréquent) et un lien fonctionnel (en ce sens que les activités des entités doivent être similaires ou complémentaires, ce qui devrait être le cas entre la société cible et la société de management qui en assure le fonctionnement).

Depuis le 1^{er} janvier 2010 et la modification des règles de localisation, les prestations de management sont localisées au siège d'exploitation du bénéficiaire, s'il est lui-même assujetti, tandis qu'elles sont localisées au siège du prestataire, dans le cas contraire.

De même qu'il existe des conditions de déductibilité fiscale en matière d'impôt sur le revenu, il en existe au plan de la TVA.

Elles sont similaires à celles applicables à tous les types de prestations : les prestations doivent être réelles et justifiables, tandis que les factures doivent être établies conformément aux arrêtés d'exécution du Code TVA¹⁰. En ce qui concerne la réalité et la justification des prestations, la problématique est sensiblement la même qu'au regard de l'impôt sur le revenu. Les conditions formelles sont connues des professionnels du chiffre et il n'est donc pas nécessaire de les rappeler ici, sinon qu'il convient sans doute d'insister auprès d'eux pour qu'ils incitent leurs clients à la vigilance quant aux mentions utiles.

La charge héroïque ... la nouvelle notion d'abus fiscal

1. Le nouvel article 344 du CIR 92 est né ! Enfanté par la loi programme I du 29 mars 2012, publiée au *Moniteur* du 6 avril 2012, ce nouvel outil mis à la disposition de l'administration fiscale par le gouvernement Di Rupo a déjà occasionné de nombreux commentaires, la plupart stigmatisant le caractère flou de ses termes et, surtout, la remise en cause fondamentale d'un principe général de droit fiscal : le libre choix de la voie la moins imposée¹¹.

2. Le cœur de cette disposition nouvelle réside dans la notion d'abus fiscal, dont la présence est établie par l'administration fiscale, par toute voie de droit et « à la lumière de circonstances objectives » et qui a pour conséquence de rendre inopposable à l'administration un acte juridique ou « un ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération »¹², sauf au contribuable à prouver qu'il a agi dans un autre but que fiscal.

L'abus fiscal est défini, dans le nouvel article 344 du CIR 92 comme suit :

« Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1. une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou
2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage. »

10 Voir art. 3 A.R. n° 3 et renvoi à art. 5, § 1er A.R. n° 1.

11 Voir, en ce sens, E. Masset, « L'abus fiscal, c'est parti », *Hebdo Fiscalnet*, 14 avril 2012, www.fiscalnet.be ; M. Eloy, « Le retour de la théorie de la fraude à la loi », *R.G.F.*, mars 2012.

12 Cette notion n'est pas autrement définie dans la loi

9 Décision E.T. n° 118288 du 27 avril 2010 et décision n° 2010.445 du 21 décembre 2010 du S.D.A.

L'on constate immédiatement que les termes sont suffisamment vagues et généraux que pour viser un grand nombre de situations de fait.

Si l'on s'en tient à une lecture pessimiste du texte, il convient d'admettre que, désormais, tout acte ou toute décision prise par un contribuable qui est susceptible d'avoir un impact fiscal favorable pour son portefeuille peut constituer un abus fiscal, sauf preuve formelle contraire à rapporter par le contribuable.

Le texte prévoit, en effet, que l'administration peut établir l'abus de droit « *par toute voie de droit* » (en ce compris le recours aux présomptions), tandis que les modes de preuve à disposition du contribuable ne sont pas définis et qu'il doit « *fournir la preuve contraire* », ce qui laisse penser qu'il doit s'agir d'une preuve directe et pas d'une présomption.

Outre que ce texte paraît remettre en cause certains principes fondamentaux de la fiscalité, pourtant unanimement soutenus par la jurisprudence depuis l'arrêt Brepols de 1961, il semble en résulter une inégalité des armes dérangeante, alors même que le nouvel article 344 du CIR 92 établit une présomption de culpabilité fiscale¹³.

Notons que la nouvelle disposition anti-abus est entrée en vigueur, rétroactivement, puisqu'elle s'applique pour la première fois à l'exercice fiscal 2013 « *ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au Moniteur belge et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012* ».

3. A ce stade, il est cependant difficile de savoir exactement quel usage fera l'administration fiscale de cette nouvelle arme et, surtout, quel accueil lui sera réservé par les Cours et Tribunaux. Toutefois, la prudence est de mise pour les contribuables qui souhaitent transférer leur activité de management vers une société. Ils devront, à tout le moins, veiller à se ménager la preuve que cette démarche n'est pas uniquement dictée par une économie fiscale (désormais plus relative que jamais, compte tenu de la récente réforme fiscale, notamment en matière de revenus mobiliers et de calcul des ATN).

Nous ne pensons pas que tous les passages en société seront néanmoins remis en cause par l'administration, notamment lorsque ceux-ci sont justifiés par d'autres motifs que fiscaux et que ces motivations paraissent justifier, en soi, la création d'une personne morale.

Quelques exemples, pour illustrer ce qui nous paraît ne pas constituer un abus fiscal :

- a) création d'une société par plusieurs personnes, en vue de la mise en commun de moyens humains et matériels, pour l'exercice de leur activité (c'est, faut-il le rappeler, l'essence même du contrat de société !);
- b) passage en société d'un administrateur de sociétés, dans le but de poursuivre des mandats postérieurement à l'âge légal de la retraite, sans perdre les droits acquis à la pension (un jour, peut-être considérera-t-on qu'il y a là un *abus social*) ;
- c) constitution d'une personne morale, en vue de mettre à l'abri un patrimoine privé, non lié à l'activité économique (l'étanchéité est cependant relative, vu les dispositions légales et les moyens contractuels permettant la mise en cause de la personne physique, via des mécanismes de responsabilité solidaire ou de sûreté, principalement).

Certes, il sera sans doute plus difficile, par exemple, de justifier la création d'une SPRL(U) par un titulaire de profession libérale. Cependant, il ne s'agit pas à proprement parler d'une société de management, de sorte que tel n'est pas le propos de notre contribution.

Nous concluons par le souhait que la paix fiscale puisse être rapidement retrouvée, notamment par la définition rapide des nouvelles limites portées par la disposition anti-abus. Les récentes réformes fiscales et les effets d'annonce qui les ont accompagnées ont eu un effet très négatif sur le moral des entrepreneurs actuels ou en devenir. L'incertitude engendrée par la nouvelle disposition anti-abus est néfaste et ne peut contribuer au redressement économique espéré par chacun.

Olivier ROBIJNS

Avocat au Barreau de Liège
Spécialiste en droit fiscal
Cabinet d'avocats HERVE

¹³ Voir E. Masset, *op. cit.*

Comment apurer un compte courant débiteur ?

Dans de nombreux bilans de sociétés, on constate la présence de compte courant débiteurs. Cela s'explique par le fait que, régulièrement, le dirigeant/actionnaire de la société prélève de l'argent sur le compte de sa société à des fins privées, ou réalise des achats personnels avec la carte de la société ou encore inscrit en compte courant des avantages de toute nature. Pour le fisc, un tel compte courant débiteur donne lieu à la taxation d'un avantage en nature dans le chef du bénéficiaire (calculé à un taux d'intérêt fictif très élevé, p. ex. 8,50 % en 2011). Lorsqu'un tel compte courant atteint un montant important, la situation peut devenir très pénalisante tant pour le gérant que pour la société (effet boule-de-neige). Comment peut-on dès lors résoudre ce problème et diminuer ce compte courant ? En plus de l'hypothèse évidente d'un remboursement pur et simple par le dirigeant au moyen de ses fonds privés, nous suggérons diverses techniques pour apurer un compte courant débiteur (par une écriture de « crédit » du compte courant).

Tout d'abord, une réduction de capital, sans versement mais par inscription à un compte courant créditeur du dirigeant/actionnaire peut être envisagée. On peut aussi porter au crédit du compte courant un loyer que la société doit au gérant et que la société s'engage ainsi à régler de manière anticipative (une telle charge, même si elle porte sur plusieurs années de loyer à venir est en outre parfaitement déductible pour la société). Enfin, si la société dispose de suffisamment de réserves susceptibles d'être distribuées, l'attribution de dividendes au dirigeant/actionnaire permettra de réduire de manière substantielle le solde débiteur d'un compte courant. Voici donc quelques pistes à suivre pour éviter la taxation d'intérêts fictifs.

Pierre-François COPPENS
Conseil fiscal, Juriste

Des délais d'investigation dont dispose l'administration des contributions directes

1. Lorsqu'elle contrôle le contribuable, l'administration des contributions directes peut procéder à différentes investigations, même lorsque la déclaration a déjà été admise et que les impôts y afférents ont été payés, en investiguant dans les écritures du contribuable, en lui adressant des demandes de renseignements, en enquêtant auprès de tiers, en visitant les locaux professionnels ou autres, en bénéficiant des informations transmises par d'autres services publics, en collaborant avec le Parquet, ...

Ces investigations susvisées peuvent être effectuées « sans préavis » (article 333, alinéa 2 du CIR/92) :

- a) dans le courant de la période imposable ;
- b) dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1^{er} du CIR/92 : délai de trois ans à dater du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous

les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration ;

- c) dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 4 du CIR/92 : prolongation du délai de trois ans visé au point b) pour une durée égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du directeur ou du fonctionnaire délégué sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois, lorsque le contribuable ou le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, a introduit une réclamation conformément aux articles 366 et 371 du CIR/92 dans le délai de trois ans.

Si l'exercice comptable d'une société en liquidation est clôturé en même temps que la liquidation et que, par conséquent, pour ce dernier exercice d'imposition, la société a tenu sa comptabilité autrement que par année civile (même si l'exercice comptable statutaire n'a pas été modifié), l'administration est autorisée à prolonger le délai d'investigation d'une période égale à celle qui s'étend entre le 1er janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et la date de clôture des écritures de l'exercice comptable¹⁴.

2. A condition de notifier préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée, l'administration peut, en outre, effectuer des investigations pendant le délai supplémentaire de quatre ans prévu à l'article 354, alinéa 2 du CIR/92, en cas d'infraction aux dispositions du CIR/92 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition (article 333, alinéa 3 du CIR/92).

La notification est requise s'il y a bien, à proprement parler, une ou des investigations. Ainsi, dans une affaire où la France avait communiqué spontanément des renseignements à l'administration fiscale et le contribuable faisait valoir que ce document avait été sollicité par l'administration belge et qu'une notification aurait dû lui être envoyée, la Cour d'appel de Gand a écarté la défense du contribuable en concluant au caractère spontané de la communication sur base de l'article 338 CIR/92 : aucune notification préalable ne devait intervenir¹⁵.

Avant de pouvoir procéder à des investigations durant le délai supplémentaire de quatre ans précité, l'admini-

nistration doit donc disposer d'« indices de fraudes »¹⁶ et les notifier par écrit et de manière précise¹⁷. De tels indices peuvent notamment résulter de :

- pratiques délictueuses, constatées au cours d'un contrôle opéré pendant le délai de trois ans prévu à l'article 354, alinéa 1^{er} du CIR/92, permettant à l'administration de présumer que les mêmes pratiques ont été utilisées par le contribuable depuis plusieurs années ;
- renseignements recueillis auprès d'autres administrations ou services publics ou chez des tiers, constituant des indices de fraude caractérisée.

Si la cotisation est enrôlée au nom des deux conjoints, la notification doit être faite aux deux conjoints¹⁸.

C'est au contribuable qu'il incombe de prouver qu'il n'a pas reçu la notification, lorsqu'il conteste une imposition fondée sur des actes exécutés pendant le délai supplémentaire de quatre ans¹⁹.

3. Suivant la jurisprudence traditionnelle, la notification requise par l'article 333, alinéa 3 du CIR/92 ne constitue pas une simple obligation formelle, les indices de fraude devant avoir une certaine consistance et ne pas être seulement énumérés.

Le Tribunal de première instance de Liège a souligné que la notification doit être complète²⁰ : elle doit indiquer les années d'imposition concernées par les indices de fraude.

La Cour d'appel de Liège a considéré que la combinaison, d'une part, de la détention d'un compte bancaire dans un pays où le régime fiscal en matière de précompte mobilier est notoirement plus avantageux et, d'autre part, de l'absence de toute déclaration de revenus mobiliers constitue une indication suffisamment précise de fraude au sens de l'article 333, alinéa 3 du CIR/92²¹.

Au contraire, dans un jugement du 5 décembre 2007²², le Tribunal de première instance de Hasselt a reproché à l'administration de s'être contentée d'avoir mentionné, comme indice de fraude, l'existence d'un compte bancaire à l'étranger, et il a annulé la cotisation pour violation de l'obligation de notification.

16 Cf. Bruxelles, 12 décembre 2007, rôle n°2003/AR/2315.

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

18 Cf. TPI Gand, 23 septembre 2004, rôle n° 01/990/A.

19 Cf. TPI Anvers, 5 octobre 2005, rôle n° 01/990/A.

20 Cf. TPI Liège, 18 avril 2008, rôle n° 04/552/A, 04/553/A.

21 Cf. Liège, 19 mai 2004, *J.D.F.*, 2005, p. 101.

22 Cf. TPI Hasselt, 5 décembre 2007, *Fiscologue*, n° 1102, p. 12 ; dans le même sens, TPI Bruxelles, 19 avril 2004, *Fiscologue*, n° 941, p. 10.

14 Cf. Anvers, 19 janvier 2010, rôle n°2008/AR/2896.

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

Par ailleurs, la notification de pratiques irrégulières constatées dans le chef du contribuable pour des exercices d'imposition précédents ne constitue pas un indice de fraude au sens de l'article 333, alinéa 3 du CIR/92. L'administration ne doit certes pas faire la preuve de l'existence d'infractions au sens du CIR/92, mais elle doit décrire de manière précise, à l'intention du contribuable, les indices d'une fraude fiscale potentielle avant toute investigation²³.

Dans un arrêt du 8 mai 2009²⁴, la Cour de cassation a décidé que l'obligation de notifier préalablement et de manière précise au contribuable les indices de fraude fiscale n'implique pas que le fisc doive disposer de faits connus ou de constatations prouvant la fraude et qu'il doive les notifier au contribuable au préalable.

Si la fraude ne doit pas être dûment établie dès la notification, les juges du fond continuent cependant à exiger que les indices de fraude soient visés précisément²⁵. En tout état de cause, des éléments recueillis en dehors du délai d'investigation primaire et après la notification des indices de fraude ne peuvent *a posteriori* justifier la pertinence des indices invoqués²⁶.

4. La notification doit être préalable à l'investigation. La Cour de cassation considère toutefois qu'une notification faite le jour même, mais préalablement à l'investigation, satisfait aux conditions imposées par la loi²⁷.

Ainsi, la notification est considérée comme légale, si elle figure avant les questions dans le même document.

Par ailleurs, pour la plupart des juridictions de fond, la formalité de la notification préalable prescrite par l'article 333, alinéa 3 du CIR/92 ne concerne pas uniquement les investigations chez le contribuable lui-même, mais également celles effectuées chez des tiers, si elles l'ont été en vue de la taxation du contribuable concerné²⁸.

Or, dans un arrêt du 14 octobre 1999, la Cour de cassation a, au contraire, considéré que l'obligation de notification ne doit être respectée que lorsque les investigations sont réalisées auprès du contribuable, et non auprès des tiers²⁹.

Cette lecture de l'article 333, alinéa 3 du CIR/92 nous semble trop restrictive et contredite par l'intitulé de la section du CIR/92 sous laquelle figure l'article 333 du CIR/92, « *Dispositions communes aux investigations à l'égard du contribuable et des tiers* ».

5. En conclusion, l'administration des contributions directes nous semble parfois prendre certaines libertés lorsqu'elle applique l'article 333, alinéa 3 du CIR/92. Elle se trouve confortée dans certains de ses choix par la Cour de cassation qui interprète cette disposition dans un sens qui lui est favorable.

Le praticien du droit fiscal ne doit jamais perdre de vue que la lecture que la Cour de cassation fait des textes légaux et réglementaires prévaut toujours sur celle des juges du fond, et ce même si notre système juridique ne connaît pas la règle dite du « *precedent* » chère au droit anglo-saxon.

Si le justiciable espère provoquer un revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation, il lui faudra diligenter toute la procédure *ab initio* et il devra développer des moyens sérieux de nature à convaincre la Cour de cassation de revoir sa position. Il n'est pas nécessaire d'entreprendre pour espérer, ni d'espérer pour entreprendre

Luc HERVE,

Avocat au Barreau de Liège (Cabinet d'avocats Herve),
Maître de Conférences à l'Université de Liège
(*Tax Institute*),
Professeur à la CBCEC de Liège et à l'EPHEC.

23 Cf. Civ. Bruxelles, 10 décembre 2004, *R.G.C.F.*, 2005, liv. 1, p. 68.

24 Cf. Cass., 8 mai 2009, rôle n° F.07.0113.N, www.cass.be.

25 Cf. notamment TPI Hasselt, 3 juin 2009, rôle n°01/718/A-02/2258/A. En l'espèce, l'administration se fondait sur l'existence de revenus non déclarés. Le Tribunal a objecté que l'acte frauduleux du contribuable n'était pas détaillé.

26 Cf. TPI Mons, 19 octobre 2009, rôle n°08/3565/A.

27 Cf. Cass., 18 juin 2003, *Pas.*, 2003, I, p. 1199.

28 Cf. TPI Bruxelles, 28 mai 2004, *F.J.F.*, 2005, p. 283 : dans cette affaire, une demande de renseignements avait été adressée par l'admini-

nistration belge à l'ambassade française sans avoir été notifiée préalablement au contribuable sur lequel pesaient des indices de fraude ; la taxation est annulée au motif que cette notification est, selon le tribunal, également prévue en cas d'investigations chez un tiers. Dans le même sens, cf. TPI Mons, 15 avril 2010, rôle n° 04/1082/1 ; Civ. Bruxelles, 25 juin 2004, *T.F.R.*, 2005, p. 553 ; Gand, 15 juin 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, p. 591 ; Bruxelles, 13 février 2008, rôle n°2006/AR/2659 *Contra*, Civ. Gand, 1^{er} mars 2007, *Fiscologue* n°1089, p. 5.

29 Cf. Cass., 14 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 532.