

PACIOLI



FLASH

Nous rappelons à tous ceux qui se sont inscrits aux séminaires payants qui ont lieu à Louvain-la-Neuve que le 4^{ème} séminaire du cycle pour l'année 2004 aura lieu le samedi 18 septembre dès 9h.

Monsieur Tefnin présentera un séminaire ayant pour thème « Reprise et évaluation d'une entreprise ».

Le 19 novembre 2004, l'IPCF organisera un séminaire bilingue à Bruxelles. Notez dès à présent cette date dans vos agendas. Des informations plus précises vous seront communiquées très prochainement.

Le taux d'intérêt pour les paiements tardifs pour les transactions commerciales est maintenu à 9,5%

Le taux d'intérêt pour le retard de paiement dans les transactions commerciales est fixé pour le second semestre 2004 à 9,5%. (MB du 10 août 2004). Ce taux reste donc identique à celui fixé pour la première partie de l'année.



La Centrale des Bilans modifie les documents normalisés pour le dépôt des comptes annuels

La Centrale des Bilans de la Banque Nationale de Belgique (BNB) a apporté quelques modifications aux documents normalisés «Schéma complet» et «Schéma abrégé» pour l'établissement et le dépôt des comptes annuels simples. Les entreprises qui doivent établir leurs comptes annuels conformément aux schémas prévus par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés doivent en tenir compte. Étant donné que les rubriques des schémas n'ont pas été modifiées, ces modifications n'ont aucun impact fondamental sur l'établissement des comptes annuels.

Ces deux nouveaux formulaires comprennent une nouvelle page 1bis qui a été adaptée à la demande de la Commission des normes comptables. Sur cette feuille, la source juridique pour la déclaration de l'organe de gestion relative à l'exécution de missions de vérification et de redressement a été adaptée et un point relatif aux missions exécutées par les comptables agréés et comptables-fiscalistes agréés (IPCF) a été ajouté.

En outre, dans le « schéma complet » apparaissent les informations complémentaires qui doivent être fournies par l'entreprise en même temps que ses comptes annuels

suite à la modification du Code des Sociétés (art. 134, § 2 et 4 et art. 524, § 2, 3, 5 et 7).

Tous les schémas sont disponibles auprès de chacun des sièges de la Banque Nationale de Belgique et en format pdf sur le site Internet de la Banque nationale de Belgique (<http://www.bnb.be>).

S O M M A I R E

- **Flash** **1**
- **La Centrale des Bilans modifie les documents normalisés pour le dépôt des comptes annuels** **1**
- **Les délais d'enrôlement en matière de contributions directes (2ème Partie)** **2**
- **Contrôle des ASBL et fondations** **7**
- **Le législateur double le montant minimum du capital libéré pour les SPRL unipersonnelles** **8**

Les entreprises qui utilisent des logiciels pour établir les comptes annuels ne doivent pas attendre une mise à niveau de leur logiciel : elles peuvent mentionner les

données des comptables ou comptables-fiscalistes agréés sur la feuille 1bis existante.



Les délais d'enrôlement en matière de contributions directes (2ème Partie)

La première partie de ce texte a été publiée dans le *Pacioli* n° 168.

F. Délai exceptionnel dans les quatre hypothèses visées à l'article 358 du C.I.R./92

14.-L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi dans un délai de douze mois suivant un événement particulier, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354 du C.I.R./92, et en l'absence de toute intention frauduleuse ou de tout dessein de nuire, dans les quatre hypothèses visées à l'article 358 du C.I.R./92. Ce délai doit être calculé depuis le lendemain du jour où survient l'événement particulier, et il se compte de quantième à veille de quantième, le rôle devant être rendu exécutoire au plus tard le dernier jour utile du délai (1). L'administration est habilitée à établir des impôts sur les revenus révélés par un contrôle ou une enquête, par une action judiciaire ou par des éléments probants, que le contribuable concerné n'a pas déclarés dans une déclaration qu'il devait souscrire au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle s'est produit l'événement rendant possible l'application de l'article 358 du C.I.R./92.

L'« administration » visée à cette disposition est l'administration des contributions directes au sens large (en ce compris, l'I.S.I. et l'A.F.E.R.), de sorte qu'on ne peut considérer qu'elle a eu connaissance de l'enquête, de l'action judiciaire ou des éléments probants, lorsque seule une administration fiscale autre en a été informée (2).

1° Contrôle ou enquête en matière de précomptes mobilier ou professionnel

15.-Un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application des impôts sur les revenus dans le chef d'un contribuable déterminé font apparaître que ce contribuable a contrevenu aux dispositions du C.I.R./92 ou des arrêtés pris pour son exécution en matière de précomptes mobilier ou professionnel « au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation de l'infraction ».

(1) Cf. *Com.I.R./92*, n° 358/13.

(2) Cf. *Com.I.R./92*, n° 358/4.

L'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle « l'infraction a été constatée ». Le moment du constat de l'infraction doit être prouvé par l'administration fiscale (3).

Il existe une certaine controverse en doctrine et en jurisprudence quant à la question de savoir si l'administration peut ou non appliquer le délai spécial d'imposition prévu à l'article 358, § 1, 1° du C.I.R./92 (mais également le délai prolongé visé à l'article 354, al. 2 du C.I.R./92), lorsqu'elle se prévaut de la disposition anti-abus contenue à l'article 344, § 1 du C.I.R./92 (4). Cette dernière est limitée au cas de l'évitement de l'impôt, et elle ne peut être appliquée lorsque l'impôt a été éludé, ce qui suppose que la loi fiscale n'ait pas été violée (5).

Si la mise en oeuvre de la disposition anti-abus exclut les infractions à la loi, il paraît logique de considérer que les cotisations établies sur cette base doivent être enrôlées dans le délai de trois ans prévu à l'article 354, al. 1 du C.I.R./92, mais qu'elles ne peuvent l'être dans le délai spécial prévu à l'article 358, § 1, 1° du C.I.R./92 (ou encore dans le délai prolongé visé à l'article 354, al. 2 du C.I.R./92) (6) (7).

2° Contrôle ou enquête dans le cadre d'une convention préventive de la double imposition

16.-Un contrôle ou une enquête effectués par les autorités compétentes d'un pays avec lequel la Belgique a conclu une Convention préventive de la double imposition et se rapportant à un impôt visé par cette Convention, font apparaître que des revenus imposables

(3) Cf. Trib. Gand, 16 mai 2002, *F.J.F.*, n° 2003/196.

(4) Note *sub* Anvers, 4 mai 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, p. 443.

(5) Cf. Circulaire n° Ci.D19/453.895, 6 décembre 1993, *Bull.Cont. Dir.*, 1994, n° 735/02.94, p. 289, n° 27.

(6) Cf. en ce sens, Anvers, 4 mai 2004, *op. cit.*; Trib. Bruxelles, 31 janvier 2003, *Act. Fisc.*, 2003, n° 9, p. 4 et note J-P. MAGREMANNE. *Contra*, Trib. Mons, 8 mai 2003, *T.F.R.*, 2003, p. 875 et note L. VANHEESWIJCK; Trib. Bruges, 5 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2004/80; Trib. Bruges, 26 novembre 2001, *Cour. Fisc.*, 2003, p. 271, *F.J.F.*, n° 2003/164.

(7) Dans sa circulaire du 6 décembre 1993 (*op. cit.*), l'administration avait conclu à l'impossibilité d'enrôler l'impôt dans le délai supplémentaire de deux ans prévu à l'article 354, al. 2 du C.I.R./92, en l'absence d'infraction à la loi fiscale en cas de requalification d'un acte ou d'une opération sur base de l'article 344, § 1 du C.I.R./92.

n'ont pas été déclarés en Belgique « *au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les résultats de ce contrôle ou de cette enquête sont venus à la connaissance de l'administration belge* ».

Lorsque le contrôle ou l'enquête concerne un impôt qui n'est pas visé par la Convention préventive de la double imposition, ou lorsque le contrôle ou l'enquête a été effectué dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu une telle convention, les résultats de l'enquête peuvent constituer des « *éléments probants* » justifiant l'application par l'administration du délai spécial d'imposition prévu à l'article 358, § 1, 4° du C.I.R./92 qui sera détaillé ci-après (8).

Il n'existe pas de différence selon que les informations ont été communiquées spontanément par l'administration fiscale étrangère ou suite à une demande expresse de l'administration fiscale belge (9), pour autant que, dans ce dernier cas, les conditions de la notification préalable prévue par l'article 333, al. 3 du C.I.R./92 aient été respectées. L'administration ne pourrait pas prolonger le délai prévu par l'article 358, § 1, 2° du C.I.R./92 en demandant confirmation à une autorité fiscale étrangère d'informations qui lui sont déjà connues (10).

L'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle « *les résultats du contrôle ou de l'enquête sont venus à la connaissance de l'administration belge* ». La date de réception des renseignements par l'Administration centrale constitue le début du délai de douze mois (11), les services de taxation devant en fournir la preuve concrète, un simple renvoi à un document interne (portant un cachet indiquant une date) n'étant pas suffisant (12).

3° Action judiciaire

17.- Une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés « *au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action* ».

Une action judiciaire s'entend notamment de l'action publique intentée lorsque le ministère public ouvre une information ou saisit le juge d'instruction (13). N'importe quelle action judiciaire est néanmoins visée (pénale ou civile), les renseignements recueillis pouvant être utilisés

(8) Cf. Q.P. n° 233, Mr VAN HOOLAND, 6 juin 1991, *Bull. Quest. Rép., Sénat*, 1990-1991, n° 42, *Bull. Cont. Dir.*, n° 710, p. 2674; *Com.I.R./92*, n° 358/20.

(9) Cf. Liège, 17 novembre 1993, *F.J.F.*, n° 94/144; Trib. Bruges, 15 janvier 2001, *F.J.F.*, n° 2001/223.

(10) Cf. Anvers, 27 mai 2003, *Cour. Fisc.*, 2003, p. 541.

(11) Cf. *Com.I.R./92*, n° 358/10 et n° 358/21.

(12) Cf. Anvers, 27 mai 2003, *Cour. Fisc.*, *op. cit.*; Bruxelles, 3 octobre 1996, *F.J.F.*, n° 96/269.

(13) Cf. Cass., 7 novembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/46; Cass., 21 février 2003, *F.J.F.*, n° 2003/199; Cass., 14 octobre 1987, *Pas.*, 1988, I, p. 174, *J.D.F.*, 1987, p. 321 et note; Bruxelles, 13 septembre 2001, *F.J.F.*, n° 2002/200; Bruxelles, 8 février 1996, *F.J.F.*, n° 96/237; Gand, 6 mai 1993, *F.J.F.*, n° 94/64.

contre n'importe quel contribuable, même s'il n'est pas concerné par cette action (14).

Il ne doit pas s'agir de revenus que l'administration n'était pas à même de découvrir avec les moyens mis à sa disposition (15).

Cette disposition permet à l'administration d'établir le principe d'un supplément d'impôt, puis d'en déterminer le montant sur la base d'éléments autres que ceux révélés par l'action judiciaire (16). Elle n'implique pas que l'existence de revenus imposables non déclarés découle de l'action judiciaire elle-même; il suffit que celle-ci fasse apparaître des faits permettant à l'administration de prouver, par la voie des moyens de preuve légaux dont elle dispose, tels que les signes et indices, que des revenus imposables n'ont pas été déclarés (17).

La Cour de cassation a considéré que l'article 358, § 1, 3° du C.I.R./92 renvoie aux exercices d'imposition, les cinq années précédant celle de l'intentement de l'action étant celles où les revenus devaient être déclarés (en règle générale, l'année qui suit la période imposable) (18). L'année pendant laquelle l'action judiciaire a été intentée n'est toutefois pas visée (19).

L'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle « *la décision dont l'action judiciaire a fait l'objet n'est plus susceptible d'opposition ou de recours* » (20). Le terme « *recours* » inclut le pourvoi en cassation en matière pénale (21) ce qui confère à cette disposition un caractère exorbitant (22). Il n'est toutefois pas nécessaire d'attendre l'expiration de ce délai (23).

4° Eléments probants

18.- Des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés « *au cours d'une*

(14) Cf. Bruxelles, 8 février 1996, *op. cit.*; Anvers, 10 décembre 1996, *F.J.F.*, n° 97/50; Anvers, 3 octobre 1994, *F.J.F.*, n° 95/43; Gand, 30 octobre 1990, *F.J.F.*, n° 91/14; *Com.I.R./92*, n° 358/29.

(15) Cf. Cass., 28 octobre 1988, *Pas.*, 1989, I, p. 226.

(16) Cf. Cass., 1er juin 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 585; Bruxelles 13 septembre 2001, *op.cit.*; *Com.I.R./92*, n° 358/31.

(17) Cf. Cass., 2 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1063; Liège, 21 septembre 1994, *J.D.F.*, 1995, p. 108.

(18) Cf. Cass., 26 janvier 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 139, *Bull. Cont. Dir.*, 1997, n° 768, p. 180.

(19) Cf. Gand, 24 juin 1993, *F.J.F.*, n° 93/243.

(20) Cf. Cass., 21 février 2003, *op. cit.* (éléments apparus tant des dispositions pénales que civiles du jugement correctionnel prononcé sur l'action publique); Anvers, 18 février 2003, *F.J.F.*, n° 2003/140 (éléments révélés par la seule action pénale définitivement tranchée par un jugement du tribunal correctionnel, ces éléments ne pouvant plus être modifiés à l'égard du contribuable, même par la Cour d'appel sur le recours de la partie civile).

(21) Cf. Cass., 7 novembre 2003, *F.J.F.*, 2004/46.

(22) Cf. M. BALTUS, « Le délai exceptionnel d'imposition des revenus révélés par une action judiciaire – un monstre juridique », *J.D.F.*, 1984, p. 65.

(23) Cf. Cass., 17 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 194, *J.D.F.*, 1985, p. 348; Bruxelles, 6 septembre 1996, *F.J.F.*, n° 97/20; Anvers, 22 octobre 1996, *F.J.F.*, n° 96/270.

des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration ».

Cette disposition subordonne le droit d'imposition à l'existence d'éléments « probants », ce qui exclut l'établissement d'un impôt ou d'un supplément d'impôt sur la base d'éléments contestés et non vérifiés. Un élément a une force probante, lorsqu'il établit par lui-même, directement et sans investigations complémentaires, l'existence de revenus imposés (24).

Constituent notamment un élément probant un aveu ou un acquiescement du contribuable (25), une déclaration tardive (26), un acte sous seing privé dont l'existence est subitement découverte, la majoration d'un chiffre d'affaires établie de commun accord avec le contribuable suite à un contrôle de la TVA (27) (28). Le Commentaire administratif énumère certains éléments qui ne peuvent être considérés comme probants (29).

L'administration peut toutefois se fonder sur des éléments qu'elle a pu considérer, dans les circonstances de fait de la cause, comme revêtus d'une valeur probante. Elle peut bien entendu tenir compte aussi d'autres éléments dont elle dispose (30). Cette procédure laisse, en outre, entier le droit du contribuable d'exercer contre la cotisation enrôlée à sa charge tous les recours légaux (31), notamment dans l'hypothèse où l'administration aurait recueilli des éléments lors d'une enquête sans notifier préalablement et par écrit au contribuable les indices de fraude conformément à l'article 333, al. 3 du C.I.R./92 (32).

La Cour de cassation a considéré que l'article 358, § 1, 4° du C.I.R./92 renvoie aux exercices d'imposition, les cinq années précédant celle de l'intentement de l'action étant celles où les revenus devaient être déclarés (en règle générale, l'année qui suit la période imposable) (33).

(24) Cf. Gand, 6 janvier 1999, *T.F.R.*, 1999, p. 650 et note K. GHEYSEN ; Anvers, 23 mars 1992, *F.J.F.*, n° 92/143 : il n'est pas nécessaire que les éléments probants aient été obtenus sans le concours du contribuable.

(25) Cf. *Com.I.R./92*, n° 358/33; Mons, 17 mai 2002, *F.J.F.*, n° 2002/261 : un élément est probant lorsqu'il concerne un contrôle, une instruction, une décision arbitrale ou une conciliation à laquelle le contribuable a souscrit.

(26) Cf. Bruxelles, 12 avril 2002, *F.J.F.*, n° 2002/253.

(27) Cf. Cass., 5 juin 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 880; *Com.I.R./92*, n° 358/36.

(28) En cas de litige judiciaire, pour être considérés comme probants, les éléments nouveaux ne doivent pas avoir été établis nécessairement par une décision judiciaire non susceptible d'appel – cf. Cass., 26 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 876, *J.L.M.B.*, 1992, p. 974, *F.J.F.*, n° 92/142; Liège, 3 février 1993, *F.J.F.*, n° 94/14.

(29) Cf. *Com.I.R./92*, n° 358/37.

(30) Cf. Cass., 1er mars 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 233.

(31) Cf. Cass., 26 mars 1992, *op. cit.*

(32) Cf. Trib. Louvain, *F.J.F.*, n° 2003/259 : l'accord conclu par suite d'un acte d'investigation irrégulier ne pourrait pas non plus être considéré comme probant.

(33) Cf. Cass., 20 novembre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 1234, *J.D.F.*, 1998, p. 315.

L'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle « les éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration ».

C'est la juridiction saisie de la contestation qui déterminera en fait, d'après les éléments de la cause, la date à laquelle les éléments probants sont effectivement venus à la connaissance de l'administration (34). A défaut pour l'administration de pouvoir démontrer cette date, elle ne rapporte pas la preuve que l'imposition a été établie dans le délai (35).

Si une déclaration fiscale porte en elle-même tous les éléments probants de nature à éclairer l'administration sur un redressement intervenu, par exemple, en matière de TVA, la date à prendre en considération est celle du dépôt de la déclaration ou de la communication des éléments utiles à l'administration des contributions directes (36). L'introduction des centres de contrôle AFER a désormais rendu cette jurisprudence sans grande portée pratique dans le cadre des investigations opérées de concert par les fonctionnaires respectivement spécialisés en matière de contributions directes et en matière de TVA qui en font partie.

G. Délais spécifiques de réimposition en cas d'annulation d'une imposition pour une cause autre que la prescription (articles 355 et 356 du C.I.R./92)

19.-Lorsqu'une imposition est annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre que la prescription, une nouvelle cotisation (ou cotisation subsidiaire) pourrait être enrôlée à charge du même redevable (ou à un redevable assimilé en vertu de l'article 357 du C.I.R./92), en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale.

Cette faculté offerte à l'administration ne trouve pas à s'appliquer lorsque la cotisation doit être annulée pour avoir été établie en dehors des délais fixés par les articles 353, 354, 358 et 359 du C.I.R./92, ou encore en raison d'un vice de procédure commis par l'administration dans le seul but d'éviter la prescription et de disposer ainsi, après l'annulation éventuelle de la cotisation irrégulière, d'un délai supplémentaire d'imposition (37). Dans les limites qui précèdent, l'administration peut recourir à plusieurs reprises à cette faculté (38).

(34) Cf. Cass., 21 novembre 1991, *Pas.*, 1992, I, p. 219; *F.J.F.*, n° 92/53, *R.G.F.*, 1992, p. 195 et note.

(35) Cf. Bruxelles, 3 octobre 1996, *F.J.F.*, n° 96/269.

(36) Cf. Cass., 21 novembre 1991, *op. cit.*

(37) Cf. *Com.I.R./92*, n° 355/14; Cass., 12 janvier 1989, *Bull.Cont.Dir.*, n° 686, p. 1757 (arrêt dit « *Conceptimmo* »).

(38) Cf. *Com.I.R./92*, n° 355/18.

L'autorité de la chose décidée qui s'attache aux décisions rendues sur les réclamations est en principe opposable à la cotisation qui est ensuite établie sur les mêmes éléments d'imposition et qui fait l'objet d'un enrôlement nouveau et distinct (39).

La doctrine s'est toujours montrée critique vis-à-vis de ce traitement différencié des parties au litige fiscal, sans raison objective et raisonnable (40).

20.- Il peut en tout cas s'agir d'une infraction à une règle de forme relative à l'établissement de la cotisation. Constituent notamment des causes d'annulation de l'imposition le défaut d'envoi d'un avis de rectification préalablement à l'enrôlement de la cotisation supplémentaire, la violation du délai de réponse à un avis de rectification ou à une notification d'imposition d'office, l'envoi d'une notification ou d'un avis de rectification non signé ou non motivé, l'absence d'indication au contribuable des observations dont l'administration n'a pas tenu compte suite à sa réponse à un avis de rectification ou à une taxation d'office, etc...

Faut-il aller plus loin et considérer que la violation de toute règle légale, de quelque nature que ce soit (*et donc notamment, une règle matérielle relative à l'existence même de revenus imposés*), peut donner lieu à réimposition, dès lors qu'elle n'est pas relative à la prescription ?

La question demeure controversée, principalement en doctrine (41) (42). Nous sommes d'avis que, même si le texte ne distingue pas selon qu'elle a un caractère total ou partiel, l'« annulation » visée à l'article 355 du C.I.R./92 devrait être entendue au sens strict, ce qui implique que cette dernière disposition ne devrait pas s'appliquer en cas de

(39) Cf. *Com.I.R./92*, n° 355/6 et n° 355/8.

(40) Cf. notamment J-P. BOURS, « Le mythe de Sisyphe en droit fiscal ou quelques réflexions sur l'article 260 du CIR », *Ann.Dr.Liège*, 1986, p. 473; J-P. MAGREMANNE, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992 », *R.G.F.*, 1998, p. 219; R. FORESTINI, *La réforme de la procédure fiscale par les lois du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale*, Bruylant, Bruxelles, 1999, p. 97, n° 92.

(41) Cf. la jurisprudence extensive de la Cour de cassation (notamment, Cass., 11 avril 1973, *Pas.*, 1973, I, p. 776, Cass., 16 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1107; Cass., 13 octobre 1947, *Pas.*, 1947, I, p. 418). Voy. également Liège, 10 mars 1993, *F.J.F.*, n° 93/170; Liège, 10 juin 1992, *F.J.F.*, n° 92/210; Liège, 29 mai 1991, *F.J.F.*, n° 92/208; Anvers, 15 janvier 2002, *R.G.C.F.*, 2003/1, p. 30. *Contra*, Trib. Liège, 29 octobre 2002, *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 47.

(42) Sur la portée de la notion d'« annulation », cf. notamment A. BAILLEUX, note *sub* Anvers, 15 janvier 2002 (*R.G.C.F.*, 2003/1, p. 32) pour qui la notion d'annulation couvre également celle du dégrèvement (cet auteur se fonde sur les travaux préparatoires de l'article 355 du C.I.R./92 suivant lesquels l'imposition doit avoir été annulée « en tout ou en partie »); *Com.I.R./92*, n° 355/11. *Contra*, J-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire », *R.G.F.*, 2000, p. 115, spéc. p. 117; J-P. MAGREMANNE, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du Code des impôts sur les revenus 1992 », *op.cit.*; J-P. BOURS, « Annulation ou dégrèvement ? », *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 47, note *sub*. Trib. Liège, 29 octobre 2002, *op. cit.*

dégrèvement d'une cotisation, consécutive à un litige portant sur l'assiette ou la base imposable elle-même.

La cotisation nouvelle doit se baser sur « *tout ou partie des mêmes éléments d'imposition* », de sorte que la nouvelle cotisation doit frapper les mêmes revenus, quelle que soit la méthode employée pour fixer ceux-ci (43). La Cour de cassation a estimé que lorsque ces éléments ont été déterminés de manière arbitraire (parce que fondés sur des données inexactes), une cotisation de remplacement ne pourrait pas être enrôlée (44).

Les seules identités requises concernant soit le redevable lui-même, soit les mêmes éléments d'imposition, la cotisation annulée ne doit pas nécessairement être remplacée par une cotisation relative au même exercice fiscal que celui auquel appartenait la cotisation dont le vice a été sanctionné (45).

L'action judiciaire tendant à la mise à néant d'une décision directoriale qui a annulé la cotisation pour violation d'une règle légale autre que la prescription, alors que les contribuables n'invoquaient que des griefs de fond, est irrecevable à défaut d'intérêt (46).

Il convient de distinguer selon que l'annulation de l'imposition est décidée par la direction régionale des contributions directes (article 355 du C.I.R./92) ou par une juridiction judiciaire (article 356 du C.I.R./92).

1° Annulation de l'imposition par la direction régionale (article 355 du C.I.R./92) (47)

21.- Lorsqu'une imposition a été annulée par la direction régionale des contributions directes pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'article 355 du C.I.R./92 donne à l'administration la possibilité d'enrôler, à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, même si le délai fixé pour l'établissement de celle-ci est alors écoulé.

La jurisprudence considère toutefois que l'établissement d'une cotisation nouvelle constitue, dès que les conditions imposées à cet effet sont satisfaites, une obligation dans le chef de l'administration qui ne peut renoncer au recouvrement des impôts (48).

(43) Cf. *Com.I.R./92*, n° 355/26.

(44) Cf. Cass., 12 février 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, p. 405.

(45) Cf. *Com.I.R./92*, n° 355/16; Anvers, 15 janvier 2002, *R.G.C.F.*, 2003/1, p. 30.

(46) Cf. Trib. Bruxelles, 2 septembre 2002, *F.J.F.*, n° 2004/49.

(47) L'article 355 du C.I.R./92, tel qu'il a été modifié par la loi du 15 mars 1999, produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 1999.

(48) Cf. notamment, Cass., 16 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2003/233; Anvers, 15 janvier 2002, *R.G.C.F.*, 2003/1, p. 30 et note A. BAILLEUX; *Com.I.R./92*, n° 355/2.

L'enrôlement doit intervenir dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice ⁽⁴⁹⁾. A peine de déchéance, l'action judiciaire doit être introduite devant le Tribunal de première instance au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la « notification », par lettre recommandée à la poste, de la décision directoriale relative au recours administratif (article 1385 *undecies*, al. 2 du Code judiciaire) ⁽⁵⁰⁾.

Dans un arrêt du 20 février 1998 ⁽⁵¹⁾, la Cour de cassation a modifié sa jurisprudence en ce qui concerne le moment où s'opère la notification en matière d'impôts sur les revenus. Conformément à l'article 32 du Code judiciaire, celle-ci se réalise à la date de l'envoi de la décision directoriale par le greffé, et non plus à la date de présentation au domicile du redevable du pli recommandé contenant la décision ⁽⁵²⁾ ⁽⁵³⁾.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un crédit d'impôt, d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement (article 355, al. 2 du C.I.R./92).

Illustration

Par décision du 2 février 2004 notifiée au contribuable, une direction régionale des contributions directes annule la cotisation originnaire enrôlée d'office pour le motif que

(49) Cf. Mons, 17 mai 2002, *F.J.F.*, n° 2002/261 qui décide que le délai de trois mois ne court pas à dater de la décision directoriale, en raison de ce que le recours dirigé contre cette dernière devra inévitablement être déclaré irrecevable. Assez curieusement, la même Cour d'appel avait adopté une position inverse au regard de l'article 355 ancien du C.I.R./92, en affirmant que, à défaut d'intérêt des parties à se pourvoir en cassation contre un arrêt d'une cour d'appel, le délai de réimposition prend cours dès la notification de l'arrêt (Mons, 29 mars 2002, *F.J.F.*, n° 2002/226). Ce dernier arrêt a été justement cassé (cf. Cass., 30 juin 2003, *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 40).

(50) La « notification » doit être faite au domicile du contribuable tel qu'il ressort des registres de la population – cf. Cass., 10 février 1995, *F.J.F.*, n° 95/95; Cass., 17 novembre 1988, *Pas.*, 1989, I, p. 305, *F.J.F.*, n° 89/42.

(51) Cf. Cass., 20 février 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 253, *R.C.J.B.*, 1999, p. 191 et note J-F. VAN DROOGENBROECK, « La notification de droit judiciaire privé à l'épreuve des théories de la réception et de l'expédition ». Cet arrêt est critiqué par J. LINSMEAU soulignant que le délai que la notification fait courir peut ainsi se trouver amputé de plusieurs jours (« Les conséquences et effets pratiques de l'application du Code judiciaire à la nouvelle procédure fiscale », in *La nouvelle procédure fiscale et sa pratique*, Ouvrage collectif, Ed. Jeune Barreau Bruxelles, 1999, pp. 135-136, n° 28).

(52) Cf. en ce sens, Cass. 28 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 720, *F.J.F.*, n° 96/210; Cass., 10 février 1995, *F.J.F.*, n° 95/95; Th. AFSCHRIFT et M. IGALSON, « La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999 », *J.T.*, 1999, p. 498, n° 52; F. KONING, « La réforme de la procédure fiscale contentieuse », *Rev.Not.B.*, 1999, p. 328.

(53) Cf. Ci.R.H.863/530.827 du 18 septembre 2000, *Bull. Cont. Dir.*, 2000, n° 807, p. 1761 et s., n° 133: en cas de doute sur la recevabilité de l'action en justice, il conviendra d'interroger le percepteur de la Poste sur la date effective de présentation au contribuable du pli recommandé contenant la décision directoriale, « afin d'obtenir une preuve irréfutable de la tardiveté de l'action ».

l'administration aurait dû respecter la procédure de rectification de la déclaration prévue par l'article 346 du C.I.R./92. L'administration devra adresser un avis de rectification avant d'établir, le cas échéant, la cotisation nouvelle pour le 2 août 2004 au plus tard ⁽⁵⁴⁾.

2° Annulation totale ou partielle de l'imposition par une juridiction (article 356 du C.I.R./92) ⁽⁵⁵⁾

22.- Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que la juridiction saisie prononce, soit en première instance, soit en degré d'appel, la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, l'article 356 du C.I.R./92 permet à l'administration de soumettre à l'appréciation de cette juridiction une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation initiale, même en dehors des délais prévus aux articles 353 et 354 du C.I.R./92. L'administration ne dispose donc plus du pouvoir de réimposition qui était le sien avant la modification de l'article 356 du C.I.R./92 par la loi du 15 mars 1999 « relative au contentieux en matière fiscale » ⁽⁵⁶⁾. Le pouvoir de décider s'il y a lieu d'établir une cotisation supplémentaire est donc entièrement dévolu à la juridiction qui, à son degré, est valablement saisie. La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision de la juridiction saisie (article 356, al. 3 du C.I.R./92).

Il s'agit d'une dérogation à la règle générale suivant laquelle les impôts directs ne peuvent être perçus que par voie de rôle. C'est la décision de la juridiction qui fondera la dette d'impôt.

La cotisation subsidiaire doit être soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable et, lorsqu'il s'agit d'un redevable assimilé en vertu de l'article 357 du C.I.R./92 ⁽⁵⁷⁾, la requête est signifiée avec assignation à comparaître. Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par la juridiction, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation de la juridiction (article 356, al. 2 du C.I.R./92).

(54) Cf. Cass., 9 octobre 2000, *Pas.*, 2000, I, p. 1501, *J.L.M.B.*, 2002, p. 1652.

(55) L'article 356 du C.I.R./92, tel qu'il a été modifié par la loi du 15 mars 1999, produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 1999. Aussi, pour les exercices d'imposition 1998 et antérieurs, l'administration peut toujours établir une nouvelle cotisation, même si la cotisation ancienne a été annulée par une décision judiciaire.

(56) En cas d'annulation par une Cour d'appel devant laquelle le recours judiciaire était directement porté, l'administration disposait du droit d'établir, à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans un délai de six mois à partir de la date à laquelle la décision judiciaire n'était plus susceptible de recours.

23.- La mise en oeuvre de l'article 356 du C.I.R./92 ne va pas sans poser certaines difficultés, en pratique. Dans le cadre limité du présent commentaire, nous nous bornerons à évoquer les deux suivantes (58):

a) A quel moment la requête contenant la demande de cotisation subsidiaire doit-elle être soumise à la juridiction? L'article 356, al. 1 du C.I.R./92 prévoit que, d'une part, l'administration peut soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie « *qui statue sur cette demande* », et que, d'autre part, cette faculté lui est ouverte seulement lorsque la juridiction « *prononce la nullité totale ou partielle* » de la cotisation initiale, ce qui implique que cette dernière soit dessaisie.

Le texte ne stipule par ailleurs pas de délai pour l'introduction de la cotisation subsidiaire, étant entendu que le délai visé à l'article 355 du C.I.R./92 n'est pas applicable. L'administration a ainsi la possibilité d'introduire devant la juridiction dessaisie un nouveau dossier par requête signifiée au redevable avec assignation à comparaître, l'objet du litige étant la cotisation subsidiaire qu'elle propose (59).

b) Une interprétation stricte, voire restrictive, du texte légal conduit à considérer que seule la juridiction qui est saisie d'un recours en justice « *contre la décision directoriale* » et qui prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition, est habilitée à établir une cotisation subsidiaire à charge du même redevable (60).

(57) Il s'agit des héritiers, du conjoint et des membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef ou le directeur a été primitivement imposé et réciproquement.

(58) Pour un commentaire davantage approfondi, cf. L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Kluwer, Etudes Pratiques de droit fiscal, Bruxelles, 2001, pp. 114 à 116, n° 63.

(59) Cf. R. FORESTINI, « Le régime du contentieux et de l'organisation judiciaire en matière d'impôts sur les revenus », *Rev. Compt. Fisc. Prat.*, 2004, spéc. p. 148 ; Trib. Anvers, 17 janvier 2003, *R.G.C.F.*, 2004/2, p. 43.

(60) Cf. E. BOIGELOT, « Le recouvrement de l'impôt : les mesures conservatoires et d'exécution », in *La nouvelle procédure fiscale et sa pratique*, op. cit., p. 167, n° 3. *Contra*, J. LINSMEAU, « Les conséquences et effets pratiques de l'application du Code judiciaire à la nouvelle procédure fiscale », *ibid.*, p. 157, n° 64.

Si le directeur régional est dessaisi, après l'expiration d'un délai de six mois (ou de neuf mois en cas de taxation d'office) à dater de l'accusé de réception de la réclamation, le recours porté devant le tribunal de première instance territorialement compétent n'est a priori pas dirigé contre la décision directoriale qui, par hypothèse, n'a pas été rendue, mais bien contre la cotisation. Par conséquent, l'administration ne peut plus soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du tribunal, de sorte que ceci peut motiver le contribuable à procéder rapidement au dessaisissement (61).

Par ailleurs, la juridiction saisie d'un recours en justice contre la décision directoriale étant nécessairement le tribunal de première instance, une demande d'établissement d'une cotisation subsidiaire pourrait-elle être formulée, pour la première fois, en degré d'appel (62) ? Les termes utilisés pèchent par imprécision. Le ministre des Finances avait admis que la cour d'appel puisse être saisie d'une telle demande (63).

Luc HERVE,
Avocat au Barreau de Liège – Elegis,
Collaborateur scientifique à l'Université de Liège,
Professeur à l'Ecole Supérieure de Comptabilité de Liège
(C.B.C.E.C. Liège)

(61) Cf. en ce sens, réponse du Min. des Finances à Q.P. n° 4474 Mr CHABOT, 24 avril 2001, Commission des Finances et du Budget de la Chambre, sess. ord. 2000-2001, n° 50/452, cité également par *Fiscologue*, n° 799, p.4 ; R. FORESTINI, « Le régime du contentieux et de l'organisation judiciaire en matière d'impôts sur les revenus », op. cit., p. 148. *Contra*, A. DECROËS, « La procédure judiciaire fiscale » (2ème partie), *J.D.F.*, 2001, p. 27, n° 100.

(62) En faveur d'une limitation du champ d'application de l'article 356 du C.I.R./92 devant le seul tribunal de première instance, cf. Th. AFSCHRIFT et M. IGALSON, op. cit., p. 503, n° 84 ; M. LEVAUX, « La procédure judiciaire fiscale », in *La nouvelle procédure fiscale*, ouvrage collectif, Ed. Form. Perm. CUP, 1999, Vol. XXX, T.II, pp. 57-58 ; J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIERE, D. LAMBOT, B. de CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Kluwer, Bruxelles, 2000, pp. 618-619, n° 557. *Contra*, A. DECROËS, op. cit., p. 27, n° 100, pour qui cette demande peut être valablement introduite pour la première fois devant la Cour d'appel, en application de l'article 1042 du Code judiciaire.

(63) Cf. Q.P. n° 4474 Mr CHABOT, 24 avril 2001, op. cit.



Contrôle des ASBL et fondations

Les « très » grandes ASBL et fondations sont tenues de confier à un ou plusieurs commissaires le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et du respect des statuts.

Sont considérées comme étant « très » grandes les ASBL et fondations qui :

- soit occupent plus de cent travailleurs en équivalents temps plein ;
- soit dépassent au moins deux des trois critères suivants :
 - cinquante travailleurs en équivalents temps plein ;
 - 6.250.000 EUR de recettes autres qu'exceptionnelles ;
 - 3.125.000 EUR total au bilan.

La loi du 27 juin 1921 sur les ASBL et les fondations a été complètement modifiée par la loi du 2 mai 2002 (MB 11.12.2002). En plus de l'obligation de contrôle mentionnée ci-dessus, la loi stipule que les commissaires sont nommés par l'assemblée générale parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. En outre, aucune disposition ne traitait du statut du commissaire, de ses compétences, de sa responsabilité ou de l'exécution de son mandat.

Grâce à l'insistance de plusieurs instances, une solution est intervenue pour remédier à cette lacune en ajoutant un chapitre à la loi programme du 9 juillet 2004 (MB 15.07.2004). Ces dispositions complètent la loi du 27 juin 1921 et font référence aux dispositions du Code des sociétés relative à cette matière. De la sorte, on obtient une uniformité dans l'obligation de contrôle des ASBL, des fondations et des sociétés.

Quelles sont les dispositions du Code des sociétés qui sont à présent d'application pour les ASBL et les fondations ?

- le droit de consultation attribué aux membres d'une ASBL ou d'une fondation ne s'applique pas si l'association ou la fondation a un commissaire;
- les dispositions concernant la nomination, la rémunération et la démission ou révocation du

commissaire; on obtient ainsi une plus grande sécurité sur la durée du mandat, qui n'était pas déterminée dans la législation précédente mais qui à présent est fixée à trois ans. Pour les nominations qui sont déjà intervenues et pour lesquelles la durée ne correspond pas à ce terme il faut régulariser la situation par une décision de l'assemblée générale.

- les dispositions concernant les compétences et les responsabilités du commissaire; ainsi, il y aura plus de clarté quant à la manière par laquelle le commissaire peut (doit) exécuter sa mission .
- les dispositions concernant le contrôle proprement dit et l'établissement et le contenu du rapport de contrôle ; le commissaire devra établir son rapport en respectant les normes de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises mais également les dispositions de la loi.

Enfin les ASBL et les fondations ne doivent plus mentionner dans leurs statuts le mode de nomination des commissaires, puisque cette matière est à présent réglée par la loi.

M. VANDER LINDEN
Reviseur d'entreprise honoraire



Le législateur double le montant minimum du capital libéré pour les SPRL unipersonnelles

Le montant minimum du capital libéré d'une société privée à responsabilité limitée (SPRL) s'élève à 6.200 EUR au moins. Toutefois, si cette SPRL a été créée par une seule personne ou si elle devient unipersonnelle, la partie libérée de son capital social doit s'élever à 12.400 EUR minimum. La loi du 14 juin 2004 double en effet le montant minimum du capital libéré pour les SPRL unipersonnelles. Cette loi est entrée en vigueur dès sa publication au *Moniteur belge* du 2 août 2004, mais elle prévoit un régime transitoire pour les sociétés unipersonnelles existantes.

Celui qui fonde une SPRL avec un seul associé doit donc, à partir du 2 août 2004, disposer d'un capital libéré minimum de 12.400 EUR.

Une SPRL unipersonnelle ne doit pas nécessairement avoir été créée par une seule personne. Il peut s'agir aussi d'une SPRL ordinaire devenue unipersonnelle en cours d'existence, par exemple parce que le second associé a

quitté la société ou est décédé de manière inopinée. Une telle société devenue unipersonnelle dispose d'un délai d'un an pour élever son capital libéré à 12.400 EUR. À défaut, l'associé unique est réputé, après cette année, caution solidaire de toutes les obligations de la société nées depuis que la société est devenue unipersonnelle. L'associé unique peut bien entendu éviter cette sanction en faisant entrer un nouvel associé dans la société ou en décidant de la dissolution de la société.

Les SPRL unipersonnelles existantes qui ont actuellement un capital libéré minimum de 6.200 EUR ou d'un montant compris entre ce minimum et le nouveau minimum de 12.400 EUR disposent d'un an pour élever leur capital. Le 2 août 2005 au plus tard, leur capital libéré minimum devra s'élever à 12.400 EUR. À défaut, l'associé unique devient également caution solidaire de toutes les obligations que la SPRL unipersonnelle a contractées à partir du 2 août 2004.

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:** Marcel-Jean PAQUET, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: <http://www.ipcf.be> **Rédaction:** Valérie CARLIER, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN. **Comité scientifique:** Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec les Editions Kluwer