

# ACTUALITÉS EN MATIÈRE DE CONTRÔLES FISCAUX 2019

---

**Thierry Litannie**

Avocat, spécialiste en droit fiscal  
Professeur aux FUCAM-UCL et à l'HENALLUX



# PREMIÈRE PARTIE

---

## L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS



# Structure de l'exposé

- L'échange de renseignements entre autorités belges
  1. Coopération entre tous les services administratifs de l'Etat
  2. Coopération entre tous les services du SPF Finances
- L'échange de renseignements avec une administration étrangère à des fins fiscales
  1. Les informations fiscales
  2. Les renseignements financiers
  3. Les décisions anticipées en matière transfrontalière et les accords préalables en matière de prix de transfert
  4. Les renseignements en matière de blanchiment
  5. Traduction en droit belge
- Ce que l'administration fiscale belge peut faire des renseignements obtenus



# L'échange de renseignements entre autorités belges

## 1. Coopération entre tous les services administratifs de l'Etat (article 327 du CIR 1992)

**Services visés** - Les services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des Cours et de toutes les juridictions, des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes, ainsi que les établissements et organismes publics

**Objet de la coopération** - lorsqu'ils en sont requis, **fournir tous renseignements** en leur possession, **communiquer**, sans déplacement, tous actes, pièces, registres et documents quelconques qu'ils détiennent et **laisser prendre** tous renseignements, copies ou extraits nécessaires **pour assurer l'établissement ou la perception des impôts établis par l'Etat.**

**Limites** - les documents ou renseignements relatifs à des procédures judiciaires ne peuvent être communiqués ou copiés sans l'autorisation expresse du ministère public.



**Conditions** – une enquête du fisc a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale (indices de fraude)

**Secret professionnel limité des agents du SPF Finances** (article 337 du CIR 1992)

Les fonctionnaires en charge de l'établissement ou de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus et de l'Administration générale de la documentation patrimoniale restent dans l'exercice de leurs fonctions lorsqu'ils communiquent aux autres services, **y compris les parquets et les greffes des cours et de toutes les juridictions aux Communautés, aux Régions et aux établissements ou organismes publics**, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes **pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés.**

→ **La coopération entre les différents services de l'Etat va dans les deux sens**



## 2. Coopération entre les services du SPF Finances

**Règle de l'extension subsidiaire des investigations fiscales** (article 335 du CIR 1992 et dans les autres codes fiscaux)

- Toutes les administrations du SPF Finances doivent **mettre à disposition** de tous les agents régulièrement chargés de l'établissement et du recouvrement des impôts tous les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs en leur possession
- Tous les agents régulièrement chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête sont de plein droit habilités à **prendre, rechercher ou recueillir** les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs
- **But?** l'établissement ou le recouvrement de n'importe quel impôt établi par l'Etat.



## **Règle de l'utilisation universelle des informations fiscales régulièrement obtenues** (article 336 du CIR 1992 et dans les autres Codes)

Tout renseignement, pièce, procès-verbal ou acte, découvert ou obtenu dans l'exercice de ses fonctions par un agent peut être invoqué par l'Etat pour la recherche de toute somme due en vertu des lois d'impôts

Exemple: documents découverts à l'occasion d'un contrôle douanier

**En plus de toutes ces mesures de coopération entre administrations et au sein du SPF Finances**, la Cour de cassation considère que l'inspecteur peut transmettre tout renseignement régulièrement recueilli dans le cadre de son instruction au contrôleur responsable de la taxation pour un autre exercice d'imposition (article 374 du CIR 1992)

**→ Contournement de l'interdiction de taxation dans le chef du directeur régional**



# L'échange de renseignements avec une administration étrangère à des fins fiscales

## 1. Les informations fiscales

### Qu'est-ce que l'administration fiscale belge peut faire ?

- demander à un Etat de lui fournir (ou de prendre toutes les mesures à cette fin) tout renseignement vraisemblablement pertinent sur une personne ou une transaction déterminée (**échange sur demande**)
- définir, de commun accord avec un autre Etat, des procédures d'**échange automatique** de renseignements dans des cas déterminés
- communiquer/recevoir, sans demande, tout renseignement permettant d'assujettir ou d'établir l'impôt dans le chef d'une personne ou d'une entreprise (**échange spontané**) (exemple: la présomption d'une réduction d'impôt dans un autre Etat en raison de transferts fictifs au sein d'un groupe de sociétés)
- **participer à des contrôles** fiscaux simultanés et à des contrôles menés à l'étranger
- **demander l'assistance au recouvrement** des créances fiscales (impôt/cotisation, intérêts, amendes et frais) à tout le moins incontestables





- **demander de l'aide dans la notification de documents** (y compris les décisions judiciaires) relatifs à tout impôt ou cotisation de sécurité sociale obligatoire.

### **Pour quels impôts?**

Tout impôt ou cotisation de sécurité sociale obligatoire perçu(e) pour un Etat partie à la Convention, ses subdivisions politiques et collectivités locales, à l'exclusion des droits de douanes.

**Quel est le cadre normatif?** La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe de 1988, amendée en 2010.

La Belgique est partie à cette convention depuis le 01/01/2000.

**Quels sont les Etats participants?** 113 juridictions, dont les Etats membres de l'OCDE, ceux du G20. Parmi les Etats parties, on compte Andorre, les Iles Vierges Britanniques, les Iles Caïman, l'Île de Man, Guernesey, le Liechtenstein, le Luxembourg, la Suisse (depuis le 01/01/2017).

→ **La convention est un instrument global majeur par lequel les Etats parties peuvent mettre en place, de commun accord, des procédures de coopération et d'échange de renseignements à des fins fiscales. Entre eux, les Etats membres de l'UE appliquent la Directive 2011/16/UE.**



## **La Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal a un contenu similaire à la Convention multilatérale**

- Impôts et cotisations exclus:
  - la TVA
  - les droits de douane et d'accise
  - les cotisations sociales obligatoires
- L'échange automatique de renseignements est obligatoire et doit avoir lieu au moins une fois par an
- Clause de la nation la plus favorisée: si un État membre offre à un pays tiers une coopération plus étendue que celle prévue par la directive, il ne pas refuser cette coopération plus étendue à un autre État membre
- Entrée en vigueur:
  - Les Etats membres devraient prendre les mesures nécessaires pour se conformer à la Directive à compter du 01/01/2013.
  - Les Etats membres devaient prendre les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour que l'échange automatique et obligatoire soit en vigueur à compter du 01/01/2015.



## 2. Les renseignements financiers

**Cadre normatif** – le Common Reporting Standard de l'OCDE, approuvé par son Conseil le 15/07/2014

**Principe** - les juridictions des Etats participants doivent obtenir des renseignements auprès de leurs institutions financières et les échanger automatiquement chaque année avec d'autres juridictions → **la Belgique reçoit les informations financières qui concernent ses résidents fiscaux émanant des institutions financières des Etats participants**

**Informations financières visées par l'échange** - les revenus financiers versés sur les comptes étrangers, le solde des comptes et la valeur des actifs (ex.: les contrats d'assurances)

**Institutions financières tenues de déclarer les informations financières** – tout établissement de dépôt, tout établissement gérant des dépôts de titres, tout entité d'investissement ou organisme d'assurance particulier

**Titulaires de comptes visés** – les personnes physiques, les sociétés et constructions juridiques (fiducies, fondations, etc.), avec l'obligation pour les institutions financières de regarder au travers des structures pour identifier les personnes qui en détiennent le contrôle



**Etats participants** – 94 Etats, dont les Etats membres de l'OCDE et ceux de l'UE

**Premier échange de renseignements financiers:**

- Belgique : 09/2017
- Guernesey : 09/2017
- Iles Caïman : 09/2017
- Ile de Man : 09/2017
- Iles Vierges Britanniques : 09/2017
- Liechtenstein : 09/2017
- Luxembourg : 09/2017
- Andorre : 09/2018
- Autriche : 09/2018
- Monaco : 09/2018
- Suisse : 09/2018



## FATCA (« Foreign Account Tax Compliance Act »)

**Définition** - Loi américaine qui vise à prévenir l'évasion fiscale mondiale par les citoyens américains. **Cette loi oblige les institutions financières à l'extérieur des États-Unis d'envoyer certaines informations relatives à leurs clients citoyens américains à l'administration fiscale américaine (IRS).**

Le 23/04/2014, la Belgique a conclu un accord FATCA avec les États-Unis, comme d'autres pays de l'UE → **modification de la Directive 2011/16/UE** pour que les États membres aient le même accord de coopération avec les USA (clause de la nation la plus favorisée)

**Sanction dans l'accord belgo-américain** - retenue à la source de 30% sur les revenus d'origine américaine si une institution financière ne se conforme pas aux obligations de reporting.

**Entrée en vigueur** - Les États membres de l'UE devaient adopter et publier, au plus tard le 31/12/2015, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive. Ils appliquent ces dispositions à partir du 01/01/2016, sauf l'Autriche (01/01/2017)



### 3. Les décisions anticipées et les accords préalables en matière de prix de transfert

**Cadre normatif** – la Directive UE 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la Directive 2011/16/UE

**Objet** – échange automatique obligatoire semestriel de décisions fiscales anticipées en matière transfrontalière et d'accords préalable en matière de prix de transfert

**Exclusion** – les décisions fiscales anticipées et les accords préalables en matière de prix de transfert qui se rapportent exclusivement aux affaires de personnes physiques

#### **Entrée en vigueur**

- Décisions du 1<sup>er</sup> semestre 2017 → au plus tard à la fin du mois de septembre 2017
- Décisions anticipées et accords historiques → au plus tard le 31/12/2017

Décisions et accords historiques :

- Émis, modifiés ou renouvelés entre le 01/01/2012 et le 31/12/2013 s'ils étaient toujours valables au 01/01/2014
- Emis, modifiés ou renouvelés entre le 01/01/2014 et le 31/12/2016, qu'ils soient encore valables ou non



## 4. Les renseignements en matière de blanchiment

**Cadre normatif** – la Directive UE 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la Directive 2011/16/UE

**Objet** – mise à disposition des autorités fiscales des Etats membres de l'UE, par les institutions financières, les sociétés, entités juridiques, fiduciaires, trusts, de tous les renseignements et documents qu'ils doivent collecter et conserver concernant leurs bénéficiaires effectifs et les transactions effectuées dans le cadre de la lutte contre le blanchiment

**Entrée en vigueur** – A partir du 01/01/2018



## 5. Traduction en droit belge

- **Transposition** des directives européennes précitées en droit belge (article 338 du CIR 1992)
- **Conclusion d'accords bilatéraux** pour établir une coopération administrative ou financière renforcée à des fins fiscales avec certains Etats
- **Disparition du secret bancaire**
- **Alourdissement des obligations déclaratives des contribuables belges**
  - Depuis 1997, déclaration de l'existence de comptes à l'étranger
  - Depuis l'année de revenus 2012, déclaration des contrats d'assurance étrangers
  - Depuis l'exercice d'imposition 2014, déclaration des structures patrimoniales privées/constructions juridiques en qualité de fondateur ou de personne qui a connaissance de sa qualité de bénéficiaire (potentiel) (pour soi, son conjoint et les enfants sur lesquels l'autorité parentale est exercée)





# Ce que l'administration fiscale belge peut faire des renseignements obtenus

## Article 354 du CIR 1992

En cas d'absence de déclaration ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui a été enrôlé sur la base de la déclaration, l'administration fiscale peut établir l'impôt ou le supplément d'impôt (**taxation d'office ou rectification**) **pendant trois ans à partir du 01/01 de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.**

**Ce délai est prolongé de quatre ans en cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.**

L'administration fiscale peut mener des investigations à l'égard du contribuable et des tiers, dans le délai prolongé de 4 ans, à condition d'avoir ait notifié préalablement, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition.



**Attention, lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un Etat** avec lequel la Belgique a conclu

- une CPDI
  - un accord d'échange de renseignements en matière fiscale
- ou avec qui la Belgique est partie à un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral,

pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l'échange d'informations entre les Etats contractants en matière fiscale,

le délai d'investigation est, **sans notification préalable et uniquement dans le but de répondre à la demande précitée**, prolongé du délai supplémentaire de quatre ans (article 333 du CIR 1992)

L'administration qui effectue une enquête auprès d'un établissement financier à la demande un Etat étranger **ne doit pas notifier préalablement les indices de fraude au contribuable concerné** : la notification s'effectue post factum, par envoi recommandé, au plus tard dans les 90 jours après l'envoi des informations à l'Etat étranger.

Pas d'envoi recommandé lorsque cet Etat étranger démontre qu'il a déjà lui-même envoyé une notification à la personne ou en cas d'indices sérieux de fraude fiscale et si cet Etat étranger requiert expressément que la personne ne soit pas mise au courant de cette demande (article 333/1)



## Article 358 du CIR 1992

**L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où:**

- **un contrôle ou une enquête** dans le chef d'un contribuable déterminé fait apparaître une **infraction en matière de précomptes mobilier ou professionnel**, au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation de l'infraction
  - l'impôt/le supplément doit être établi dans les 12 mois à compter de la date à laquelle l'infraction a été constatée
- **des informations de l'étranger** font apparaître que **des revenus imposables n'ont pas été déclarés en Belgique:**
  - au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge
  - en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire, au cours d'une des sept années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge
  - l'impôt/le supplément doit être établi dans les 24 mois à compter de la date à laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge



- 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
  - l'impôt/le supplément doit être établi dans les 12 mois à compter de la date à laquelle la décision n'est plus susceptible d'opposition ou de recours
- **des éléments probants** font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'Administration
  - l'impôt/le supplément doit être établi dans les 12 mois à compter de la date à laquelle ces éléments sont venus à la connaissance de l'administration
- des impôts sont encore dus à la suite d'une **procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'une procédure en application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions** en cas de corrections des bénéficiaires des entreprises associées
  - l'impôt/le supplément doit être établi dans les 12 mois à compter de la date à laquelle la procédure est terminée



# DEUXIÈME PARTIE

---

## LA DÉCLARATION LIBÉRATOIRE UNIQUE (DLU *QUATER*)



# Structure de l'exposé

- Les taux et le calcul du prélèvement
- Les étapes d'une procédure de régularisation
- Les conditions de recevabilité de la demande de régularisation
- Particularité des capitaux fiscalement prescrits
- Particularité des bénéficiaires « noirs » alloués à des personnes physiques
- Particularité des contrats d'assurance
- Particularité des opérations TVA
- Effets
- La DLU flamande
- La régularisation des impôts régionaux



**Cadre normatif** – la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2016).

## **Champ d'application**

- **Qui?** les personnes physiques et morales, résidentes belges ou non
- **Quoi?**
  - **les revenus:** les revenus normalement soumis à l'impôt sur les revenus, les revenus de constructions juridiques, les revenus de comptes étrangers et les revenus de contrats d'assurance-vie étrangers
  - **les sommes:** les sommes et valeurs qui n'ont pas la nature de revenus soumis à l'impôt sur les revenus mais qui tombent sous l'application du CDE, à l'exception des droits d'enregistrement, ou sous l'application du Code des droits et taxes divers



- **les opérations TVA**
- **les capitaux fiscalement prescrits:** les capitaux à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer son pouvoir de perception suite à l'expiration des délais légaux de:
  - 7 ans en matière d'ISR et de TVA
  - 15 ans en matière de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe non exclus (ex: baux, ventes publiques de meubles, etc.)
  - 6 ans en matière de taxes diverses

### **Les impôts et taxes régionaux sont exclus de la régularisation fédérale**

- la taxe sur les jeux et paris
- la taxe sur les appareils automatiques de divertissement
- la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées
- les droits de succession et de mutation par décès
- le précompte immobilier





- les droits d'enregistrement sur :
  - les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique
  - les constitutions d'hypothèques
  - les partages partiels ou totaux de biens immeubles
  - les conversions d'usufruit du conjoint survivant
- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles
- la redevance radio et télévision
- la taxe de circulation sur les véhicules automobiles
- la taxe de mise en circulation
- l'eurovignette



# Les taux et le calcul du prélèvement

## Taux

Taux « normal » + pénalité forfaitaire:

- de 22 % pour les revenus
- de 22 % pour la TVA
- de 22 % pour les contrats d'assurance
- de 37 % pour les capitaux fiscalement prescrits

Prélèvement de 17 % des revenus professionnels pour la sécurité sociale

2018: 23 – 38 – 18

2019: 24 – 39 – 19

2020: 25 – 40 – 20

## Calcul

Pas d'imputation de précomptes, versements anticipés ou prélèvements pour l'Etat de résidence. Pas de prise en compte de réductions ou de crédits d'impôts éventuels.



# Les étapes d'une procédure de régularisation

## 1. Introduction d'une déclaration-régularisation

Formulaire défini par l'arrêté royal du 9 août 2016 + annexes :

- schéma de fraude
- explication du schéma de fraude
- documents bancaires
- contrat de fiducie, statuts de la construction juridique, déclaration de transparence fiscale, ...
- contrat d'assurance-vie

La déclaration-régularisation doit être introduite par écrit et en original auprès du Point de Contact Régularisation (PCR)

## 2. Avis de paiement

## 3. Eventuel recours auprès du Collège du SDA

## 4. Paiement du prélèvement par le déclarant

## 5. Attestation de régularisation du PCR (et de l'ONSS) au déclarant et à la CTIF



# Les conditions de recevabilité de la demande de régularisation

La procédure de régularisation doit être introduite **spontanément**.

→ question des actes d'investigation à l'encontre du déclarant

→ toutefois, dans la pratique, le PCR accepte, par exemple, de régulariser les revenus des exercices 2010 à 2013 alors que les mêmes revenus des exercices 2014 et 2015 ont été rectifiés

Bien que le système instaure une régularisation permanente, le déclarant ne peut introduire qu'une demande **unique** de régularisation de type *DLUquater*.



Le produit de **certains crimes** ne pourra jamais faire l'objet d'une régularisation.

Crimes visés :

- terrorisme ou financement du terrorisme
- criminalité organisée
- trafic illicite de stupéfiants
- trafic illicite d'armes, de biens et de marchandises (mines antipersonnel et/ou sous-munitions)
- trafic de main-d'œuvre clandestine
- traite des êtres humains
- exploitation de la prostitution
- utilisation illégale, chez les animaux, de substances à effet hormonal ou commerce illégal de telles substances
- trafic illicite d'organes ou de tissus humains
- fraude au préjudice des intérêts financiers des Communautés européennes



- détournement, par des personnes exerçant une fonction publique
- corruption
- criminalité environnementale grave
- contrefaçon de monnaie ou de billets de banque
- contrefaçon de biens
- piraterie
- délit boursier
- appel public irrégulier à l'épargne
- fourniture de services d'investissement, de commerce de devises ou de transferts de fonds sans agrément
- escroquerie
- prise d'otages
- vol ou extorsion
- infraction liée à l'état de faillite



# Particularité des capitaux fiscalement prescrits

A défaut de pouvoir démontrer qu'un capital fiscalement prescrit a été soumis à son régime fiscal ordinaire, il y a un prélèvement de 37 % sur ce capital.

- Exigence d'une **preuve écrite**, complétée le cas échéant par d'autres moyens de preuve tirés du droit commun, à l'exception du serment et de la preuve par témoins.
- **À défaut** de preuve écrite, même un capital qui a subi son régime fiscal ordinaire subira le prélèvement de **37 %**.
- Exemples de capital à justifier: la prime initiale d'un contrat d'assurance-vie, le capital placé sur un compte à l'étranger, l'apport à une construction juridique, le capital ayant servi à l'achat d'un immeuble à l'étranger, etc.



# Capital fiscalement prescrit et recours en matière de régularisation

Pour toute demande de régularisation de revenus, sommes ou opérations TVA qui ne porterait pas aussi sur les capitaux fiscalement prescrits, le PCR invite le déclarant à démontrer que ces capitaux fiscalement prescrits ont subi leur régime fiscal ordinaire.

Si le déclarant n'apporte pas cette preuve ou s'il refuse d'étendre sa régularisation aux capitaux fiscalement prescrits → 37 % sur le capital fiscalement prescrit + le taux normal et la pénalité afférents aux revenus, sommes ou opérations TVA régularisés.

Le déclarant peut introduire un recours juridictionnel contre le calcul du prélèvement auprès du Tribunal de première instance dont il relève **avant de procéder au paiement du prélèvement.**





# Particularité des bénéfices « noirs » alloués à des personnes physiques

## **Le dirigeant est le bénéficiaire effectif de ces revenus**

- il est préférable qu'il régularise lui-même ces bénéfices, au titre de revenus professionnels, car la régularisation par la société ne lui confère aucune immunité fiscale ou pénale
- la société doit régulariser la TVA sur les opérations ayant conduit à l'attribution d'une rémunération à son dirigeant

## **Un actionnaire ou un associé non dirigeant s'est vu distribuer ces revenus**

- la société doit régulariser ces bénéfices et la TVA sur les opérations
- il est préférable que la société régularise la distribution du dividende sans retenue du précompte mobilier



## Exemple 1 de calcul de prélèvement

Une société belge a vendu, en 2012, une partie de son stock « en noir » et le bénéfice, de 100.000 EUR TVAC, a été prélevé par le gérant au titre de rémunération.

### **Calcul du prélèvement (régularisation par le gérant)**

- Régularisation de la TVA au taux de 43% (21% de taux « normal » + 22% de pénalité) = 30.069,93 EUR à charge de la société
- Régularisation des cotisations sociales au taux de 17% sur le revenu brut de 82.644,63 EUR = 14.049,59 EUR à charge du dirigeant
- Régularisation des revenus professionnels sur le revenu de 68.595,04 EUR au taux de 77% (55% de taux « normal » avec additionnels communaux + 22% de pénalité) = 52.818,18 EUR à charge du dirigeant
- Prélèvement total de 96.937,70 EUR correspondant à 97% des revenus « noirs » bruts régularisés.



## Exemple 2 de calcul de prélèvement

Une société belge a vendu, en 2012, une partie de son stock « en noir » et le bénéfice, de 100.000 EUR TVAC, a été distribué au gérant sous forme de dividende.

### **Calcul du prélèvement (régularisation par la société)**

- Régularisation de la TVA au taux de 43% (21% de taux « normal » + 22% de pénalité) = 30.069,93 EUR
- Régularisation du bénéfice de la société au taux de 55,99 % (33,99% de taux « normal » + 22% de pénalité) sur le revenu brut de 82.644,63 EUR = 42.272,73 EUR
- Régularisation de la distribution du dividende de 82.644,63 EUR sans retenue du précompte mobilier au taux de 47% (25% de taux « normal » + 22% de pénalité) = 38.842,98 EUR
- Prélèvement global de 111.185,63 EUR correspondant à 111% des revenus bruts régularisés, entièrement supporté par la société.



# Particularité des opérations TVA

**Principe** – le prélèvement est calculé en appliquant à l'opération son taux « normal » + 22 % de pénalité.

**Exception** – pas de pénalité lorsque le produit de l'opération TVA est également régularisé au titre de revenus professionnels (hypothèse des bénéficiaires « noirs » distribués au gérant de l'entreprise).

## **Reprise de l'exemple 1 de calcul de prélèvement:**

- Régularisation de la TVA au taux normal de 21% = 17.355,37 EUR à charge de la société
- Régularisation des cotisations sociales au taux de 17% du revenu brut de 82.644,63 EUR = 14.049,59 EUR à charge du dirigeant
- Régularisation des revenus professionnels sur le revenu de 68.595,04 EUR au taux de 77% (55% de taux « normal » avec additionnels communaux + 22% de pénalité) = 52.818,18 EUR à charge du dirigeant
- Prélèvement total de 84.223,14 EUR correspondant à 84% des revenus « noirs » bruts régularisés.
- Prélèvement total de 96.937,70 EUR sans l'exception TVA correspondant à 97% des revenus « noirs » régularisés.



# Particularité des contrats d'assurance

**Principe** – le prélèvement est calculé en appliquant à l'opération son taux « normal » + 22 points de pénalité.

**Exemple de calcul de prélèvement** – Une personne physique a versé une prime unique de 100.000 EUR pour constituer une assurance-vie de type branche 23

- Capital fiscalement prescrit justifié → aucun prélèvement
- Capital fiscalement prescrit non justifié → 37 % = 37.000 EUR
- Régularisation de la taxe sur les opérations d'assurance de 2 % sur les contrats d'assurance-vie branche 23 → 24 % (2 % + 22 %) = 24.000 EUR
- Prélèvement total de 24.000 EUR si le capital fiscalement prescrit est justifié
- Prélèvement total de 61.000 EUR si le capital fiscalement prescrit n'est pas justifié



**Exception** - pas de pénalité lorsque la prime versée par une société provient de bénéfices « noirs » pour éviter un prélèvement égal ou supérieur à 100% de la prime.

### Reprise de l'exemple de calcul de prélèvement

- Régularisation de la TVA au taux de 43% (21% de taux « normal » + 22% de pénalité) = 30.069,93 EUR
- Régularisation du bénéfice de la société au taux de 55,99 % (33,99% de taux « normal » + 22% de pénalité) sur le revenu brut de 82.644,63 EUR = 42.272,73 EUR
- Régularisation de la taxe sur les opérations d'assurance de 2 % sur les contrats d'assurance-vie branche 23 → = 2.000 EUR
- Prélèvement total de 74.342,66 EUR correspondant à 74 % de la prime unique
- Prélèvement total de 96.342,66 EUR sans cette exception correspondant à 96 % de la prime unique.



# Effets

## de l'introduction d'une déclaration-régularisation:

- le retrait de la demande est impossible
- seule la correction d'une erreur matérielle est permise
- en cas de découverte de revenus/sommes/opérations TVA ou capitaux non déclarés au PCR, le déclarant peut faire l'objet de poursuites fiscales et pénales

## du paiement du prélèvement par le déclarant:

- plus d'impôt, taxe ou cotisation de sécurité sociale, accroissement, intérêt ou amende sur les revenus régularisés
- exonération de toutes poursuites pénales pour les infractions fiscales de faux et d'usage de faux et le blanchiment
- exonération de sanction pénale pour le faux en écriture, les infractions liées à l'état de la faillite ou l'abus de confiance
- effet relatif de la régularisation → receleur, co-auteur, complice



# La DLU flamande

**Cadre normatif** – le décret du Conseil flamand du 10 février 2017 portant une régularisation fiscale flamande temporaire

**Quoi?** Droits d'enregistrement et droits de succession flamands, si les infractions ont été commises avant le 01/08/2016

**Organe compétent** – le Vlaamse Belastingdienst

## **Caractéristiques:**

- temporaire → 05/03/2017 – 31/12/2020
- Unique (mais une régularisation fiscale peut déjà avoir été introduite)
- Pas de possibilité de recours pour le contribuable flamand

## **Taux:**

- Montants fiscalement non prescrits
  - 20 % pour les montants soumis aux droits d'enregistrement
  - 35 % pour les montants soumis aux droits de succession en ligne directe ou entre partenaires
  - 37 % pour les montants soumis aux droits de succession dans les autres cas
- Montants fiscalement prescrits → idem DLU fédérale





# Les DLU wallonne et bruxelloise

**Cadre normatif** – le décret wallon du 1<sup>er</sup> juin 2017 et l'ordonnance bruxelloise du 13 juillet 2017

**Quoi?** Droits d'enregistrement et droits de succession

- pour les successions ouvertes avant le 31/12/2016
- SAUF si la succession n'a pas fait l'objet d'une déclaration de succession introduite avant le 01/07/2017 ou dans le délai sur lequel l'administration a marqué son accord par écrit avant cette date
- pour les montants soumis aux droits d'enregistrement qui proviennent d'actes qui ont été enregistrés avant le 15/06/2017 ou qui auraient dû l'être.

**Organe compétent** – le PCR

**Caractéristiques:** idem que la DLU flamande mais elle s'étend entre le 01/07/2017 et le 31/12/2020

**Taux:**

- Montants fiscalement non prescrits → Taux normal + 22/23/24/25% pour les montants soumis aux droits d'enregistrement ou aux droits de succession
- Montants fiscalement prescrits → idem que la DLU fédérale, mais limités à 40 % (jusqu'au 31/12/2020)



# La régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés

**Cadre normatif** - l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale

**Quoi?** les capitaux fiscalement prescrits non scindés sont ceux pour lesquels le déclarant ne parvient pas à démontrer, au moyen d'une preuve écrite, que ces capitaux doivent être soumis soit à un impôt fédéral entrant dans le champ d'application de la DLU fédérale, soit aux droits d'enregistrement et aux droits de succession dont l'Autorité fédérale assure la gestion du service pour les régions wallonne et bruxelloise

**Organe compétent** – le PCR

**Caractéristiques** – idem que la DLU flamande mais elle s'étend entre le 19/07/2017 et le 31/12/2020

**Taux** – 37/38/39/40 %

Le montant du prélèvement est partagé à parts égales entre l'Autorité fédérale et la Région concernée.



# TROISIÈME PARTIE

---

## LES CAISSES ENREGISTREUSES IMPOSÉES AU SECTEUR HORECA



# Structure de l'exposé

- La caisse enregistreuse
- L'entrée en vigueur de l'obligation de délivrer des tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse
- Les assujettis tenus de délivrer des tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse - Obligations de ces assujettis
  1. L'enregistrement au module SCE sur le site du SPF Finances
  2. La délivrance des tickets de caisse émis par leur caisse enregistreuse
  3. L'envoi d'informations à l'administration de la TVA
- Les assujettis dispensés de la délivrance des tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse
- Les sanctions
- L'utilisation des données de la caisse enregistreuse par l'administration fiscale



## Cadre normatif

- Arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca
- Arrêté royal du 19 décembre 2012 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée
- Arrêté royal du 15 décembre 2013 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée
- Arrêté royal du 16 juin 2016 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca



# La caisse enregistreuse

**Définition** - toute caisse enregistreuse électronique, dont le terminal, l'ordinateur ou tout autre appareil similaire comprend le logiciel de caisse utilisé pour l'enregistrement des opérations à la sortie.

La caisse enregistreuse de tout assujetti doit, **au minimum, permettre:**

- l'**inaltérabilité** de toutes les données introduites dans la caisse jusqu'au terme du délai de conservation légal
- la **conservation**, dans un journal électronique ou fichier-journal, de toutes les données introduites/modifications du logiciel ou des paramètres/utilisations de fonctionnalités spécifiques, simultanément à l'**établissement d'un ticket de caisse**
- le **contrôle** par les agents de l'administration de la TVA
- l'**établissement** d'un rapport financier et d'un rapport utilisateur journaliers reprenant les ventes et autres fonctionnalités de la caisse pendant la période d'ouverture (**rappports Z**)
- l'enregistrement de toutes les prestations de service simulées dans le cadre de la formation d'un membre du personnel
- l'**enregistrement des données pertinentes de contrôle des tickets de caisse** de façon inaltérable et sécurisée





La caisse enregistreuse est composée de 4 éléments :

- une caisse
- une boîte noire
- une imprimante
- une smart card

Le coût de cet équipement est évalué entre 1.000 EUR et 3.500 EUR



# L'entrée en vigueur de l'obligation de délivrer des tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse

**Les assujettis** tenus de cette obligation **qui ont démarré leur activité avant le 01/07/2016** devaient :

- s'enregistrer au module SCE (site internet du SPF Finances) initialement pour le 28/02/2015, ce délai ayant été reporté au 30/04/2015 et puis au 01/04/2016
- délivrer des tickets de caisse à partir du 01/07/2016

**Les assujettis** tenus de cette obligation **qui ont démarré leur activité à partir du 01/07/16** doivent :

- s'enregistrer au module SCE avant la fin du 2<sup>ème</sup> mois qui suit la date du commencement de leur activité
- délivrer des tickets de caisse au plus tard à la fin du mois qui suit celui de son enregistrement au module SCE





# Les assujettis tenus de délivrer des tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse

## Les exploitants

- d'un **établissement où sont consommés des repas**
- le **traiteur qui effectue des prestations de restauration**
- pour toutes les opérations qu'ils effectuent **dans l'exercice de l'activité économique**
- et qui ont un **rapport avec la fourniture de repas et de boissons**, que les boissons soient fournies ou non au cours du repas, en ce compris toutes les ventes de nourriture et de boissons dans cet établissement,
- **lorsque le chiffre d'affaires annuel hors TVA** relatif aux prestations de services **de restaurant et de restauration, à l'exclusion des services qui consistent en la fourniture de boissons, excède 25.000 EUR.**



## Méthode de détermination du franchissement ou non du seuil des 25.000 EUR de chiffre d'affaires de restaurant et de restauration

- **Pour les assujettis qui, au 01/07/2016, exercent une activité de restaurant et de restauration**, la période de référence pour le calcul du montant de 25.000 EUR de chiffre d'affaires correspond à l'année calendrier 2015
- **Pour les assujettis qui ont démarré leur activité entre le 01/01/2015 et le 30/06/2015**, la période de référence correspond aux 12 mois calendrier qui précèdent le 01/07/2016
  - si, au 01/07/2016, la période de référence est inférieure à 12 mois calendrier, cette période correspond au nombre de mois écoulés au 01/07/2016. Le seuil de 25.000 EUR est alors réduit au prorata du nombre de mois de la période de référence
  - cette réduction prorata temporis ne s'applique pas aux entreprises saisonnières ou dont l'activité est exercée de manière intermittente



- **Les assujettis qui ont commencé leur activité économique après le 01/07/2016** sont tenus de déclarer, sous le contrôle de l'administration de la TVA
  - soit que selon toute probabilité, le montant de son chiffre d'affaires n'excèdera pas 25.000 EUR
  - soit qu'il estime que son chiffre d'affaires annuel dépassera ce montant.
    - il est tenu de se faire enregistrer en tant qu'assujetti utilisateur de la caisse enregistreuse au plus tard à l'expiration du 2<sup>ème</sup> mois qui suit la date du commencement de son activité
    - il est tenu de délivrer des tickets de caisse au plus tard à la fin du mois qui suit la période au cours de laquelle il est tenu de se faire enregistrer
- **Les assujettis qui constatent, après le 01/07/2016, lors du dépôt d'une déclaration périodique à la TVA, que le chiffre d'affaires de l'année civile en cours dépasse 25.000 EUR**, doivent s'enregistrer au plus tard à l'expiration du 2<sup>ème</sup> mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée et délivrer des tickets de caisse au plus tard à la fin du mois qui suit la période de son enregistrement



- **Lorsqu'un exploitant dispose de plusieurs établissements dans lesquels des repas sont consommés**, les conditions relatives au chiffre d'affaires sont évaluées par établissement
- **Lorsque plusieurs commerces horeca sont exploités sous le même numéro d'identification à la TVA**, la règle des 25.000 EUR de chiffre d'affaires de restaurant ou de restauration doit être appliquée par établissement SAUF s'il s'agit d'établissements liés entre eux d'un point de vue matériel, dans lesquels les clients sont libres de se déplacer entre les différents établissements sans quitter le bâtiment
- **Le chiffre d'affaires relatif aux livraisons à domicile de nourriture et/ou de boissons ou « à emporter » ne doit pas être inclus dans le chiffre d'affaires de restaurant et de restauration**
  - sont considérés comme « à emporter » les produits et préparations standard dans l'activité exercée, proposés dans des contenants/emballages à usage unique en papier/carton/plastique, avec des couverts à usage unique, consommés sur place mais en plein air et sans service à table



## Obligations de ces assujettis

1. L'enregistrement au module SCE sur le site du SPF Finances
2. La délivrance des tickets émis par leur caisse enregistreuse

### **Mentions obligatoires sur le ticket de caisse**

- la dénomination « ticket de caisse T.V.A. »
- la date et l'heure de délivrance du ticket de caisse
- le numéro d'ordre du ticket de caisse, provenant d'une série ininterrompue
- l'identification du prestataire assujetti (nom ou sa dénomination sociale), son adresse et son numéro d'identification à la TVA
- l'identification de l'utilisateur
- la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis ainsi que leur prix
- le montant de la taxe due et les données permettant de le calculer
- la ristourne et les montants rendus
- l'identification de la caisse/du terminal
- l'algorithme calculé sur base des indications reprises sur le ticket



## Prescriptions entourant la délivrance d'un ticket de caisse

Un ticket doit être délivré pour toutes les opérations horeca, quelle que soit leur nature, SAUF pour

- les ventes via des automates
- les opérations horeca effectuées à bord d'un avion, d'un train ou d'un bateau utilisé pour le transport international de passagers
- la vente d'un bon/chèque cadeau relatif à un repas
- le ticket de caisse doit toujours être délivré et ne peut jamais être remplacé par une facture. Pour les clients personnes morales assujetties ou non assujetties, il faut toujours délivrer un ticket de caisse + une facture.
- le ticket de caisse doit être délivré quelle que soit la qualité du client



**Moment de la délivrance du ticket de caisse** – à l'achèvement de la prestation de restaurant et de restauration.

→ Régime dérogatoire optionnel : aucun ticket ne doit être délivré lors de l'achèvement de la prestation lorsque

- la valeur de l'offre de prestation et les éventuelles corrections ont été enregistrées au préalable dans la caisse
  - les deux tickets de caisse sont délivrés au client au plus tard le 15<sup>ème</sup> jour qui suit celui au cours duquel la prestation a eu lieu
- Hypothèse visée : le traiteur qui reçoit un acompte pour un banquet

## **Cas d'impossibilité de délivrer des tickets de caisse**

1. L'assujetti qui s'est enregistré au module SCE et qui ne dispose pas encore d'un système de caisse enregistreuse est tenu de délivrer, au cours de cette période, la note ou le reçu traditionnels.

→ En tout état de cause, tout assujetti doit conserver une provision de notes ou de reçus à l'endroit où le système de caisse enregistreuse est installé.



2. Lorsque la caisse enregistreuse ne fonctionne pas, l'assujetti doit, endéans l'heure qui suit la survenance du problème technique:
- informer sans délai par email son contrôleur TVA de la nature du problème et de la date et l'heure à partir desquelles aucun ticket de caisse correct n'a plus pu être émis
  - délivrer une note ou un reçu pour chaque opération pour laquelle un ticket de caisse devrait en principe être délivré, la note ou le reçu ne pouvant être remplacé par une facture
  - dans les 24 heures de la résolution du problème technique, envoyer un email au contrôleur TVA en indiquant la date et l'heure à partir desquelles le système a à nouveau pu délivrer des tickets de caisse corrects, la quantité des notes ou reçus délivrés et leurs numéros
- En cas de non respect de la procédure, l'administration considère que l'assujetti n'a pas délivré de document de contrôle

**Moment de l'extinction de l'obligation de délivrer des tickets de caisse - lorsque l'activité relative aux services de restaurant et de restauration cesse complètement et définitivement (le passage sous le seuil des 25.000 EUR n'étant pas une cause d'extinction de l'obligation)**





### 3. L'envoi d'informations à l'administration de la TVA

- Hypothèse d'un dysfonction de la caisse enregistreuse
- Information à propos des caractéristiques du système utilisé dans chaque lieu d'exploitation, avant la mise en service de ce système
- En cas de modification des caractéristiques du système de caisse utilisé ou d'utilisation d'un nouveau système de caisse

**L'assujetti qui** utilise un système de caisse enregistreuse et qui **respecte l'ensemble de la réglementation** en la matière **est dispensé de l'obligation de tenue d'un journal des recettes par siège d'exploitation.**

Toutefois, lorsque l'assujetti exploite **différents établissements**, il doit continuer à tenir un **journal centralisateur**.



# Les assujettis dispensés de la délivrance de tickets de caisse à l'aide d'une caisse enregistreuse

- **les assujettis dont le chiffre d'affaires est inférieur à 25.000 EUR** de chiffre d'affaires « restaurant et restauration » (lien avec les entreprises qui bénéficient de la franchise TVA)
- **les assujettis qui**, au stade de la consommation finale, fournissent des services de restaurant et de restauration pour lesquels ils **font intégralement appel à un sous-traitant** (par exemple un traiteur) qui est tenu de délivrer un ticket de caisse (l'assujetti ne peut en aucune façon intervenir dans la préparation des repas ou dans l'achat d'aliments non préparés)
- **les assujettis qui fournissent la location des logements meublés et d'emplacements de camping** à l'égard de la fourniture de nourriture et de boissons, pour autant qu'elle soit portée en compte et reprise dans la note d'hôtel globale des clients qui y séjournent



- **les assujettis qui exploitent un restaurant d'entreprise** si
  - l'activité de l'entreprise est une activité autre qu'une activité horeca
  - la cantine n'est accessible qu'aux membres du personnel de l'entreprise et d'une entreprise liée
  - la cantine n'est accessible que durant les heures de travail
- Sont également dispensés de l'obligation de délivrer le ticket de caisse **selon le rapport au Roi de l'arrêté royal du 16/06/2016** :
  - **les entrepreneurs de pompes funèbres** qui disposent de leur propre espace de consommation où des repas sont prévus, pour lesquels il est fait appel à un sous-traitant de qui ils reçoivent des tickets de caisse
  - **les ASBL paroissiales** qui organisent des repas pour lesquels il est fait appel à un sous-traitant de qui ils reçoivent des tickets de caisse
  - **les clubs de football** qui organisent des repas dans le restaurant VIP et pour lesquels il est fait appel à un sous-traitant qui délivre des tickets de caisse
  - **les organisateurs de séminaires** qui, pour les services de restaurant et de restauration, font appel à un sous-traitant de qui ils reçoivent des tickets de caisse

→ **Ces assujettis doivent délivrer des notes ou reçus pour la fourniture de repas et des boissons**



## Mentions obligatoires des notes ou reçus

- la mention « Taxe sur la valeur ajoutée » ou « Note » ou « Reçu »
- le nom ou la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti ou du membre de l'unité TVA
- le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti
- la date et le montant dû ou payé par le client, y compris la TVA
- le nombre de repas consommés
- la distinction du montant dû pour la fourniture de repas et la fourniture de boissons
- un dessin de garantie
- le numéro d'ordre du document
- le nom ou dénomination sociale de l'imprimeur agréé

Une note ou un reçu peut être remplacé par une facture complète pour autant que cette dernière soit émise au moment de l'achèvement du service.

Les doubles des notes ou reçus délivrés doivent être conservés. Les numéros des notes ou reçus délivrés pendant la journée doivent être inscrits chaque jour au journal des recettes.



# Les sanctions

**Base légale** – l'arrêté royal n° 44 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de TVA

**Non détention d'un système de caisse enregistreuse satisfaisant à l'AR du 30/12/2009:**

1<sup>ère</sup> infraction → 1.500 EUR

2<sup>ème</sup> infraction → 3.000 EUR

infractions suivantes → 5.000 EUR

**Non délivrance d'un ticket de caisse, note ou reçu:**

1<sup>ère</sup> infraction → 1.500 EUR

2<sup>ème</sup> infraction → 3.000 EUR

infractions suivantes → 5.000 EUR

**Non respect de toute autre obligation relative au ticket de caisse, note ou reçu, par ticket, note ou reçu:**

1<sup>ère</sup> infraction purement accidentelle → 25 EUR avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 500 EUR

Autre infraction → 50 EUR avec un maximum de 500 EUR



2<sup>ème</sup> infraction → 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR

infractions suivantes → 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR

**En remplacement de la note ou du reçu, utilisation d'une caisse enregistreuse non autorisée ou d'une procédure non autorisée**

1<sup>ère</sup> infraction → 1.000 EUR

2<sup>ème</sup> infraction → 2.000 EUR

infractions suivantes → 3.000 EUR

**Défaut de justification de la destination des notes ou reçus émanant de l'imprimeur**

1<sup>ère</sup> infraction → 500 EUR

2<sup>ème</sup> infraction → 2.000 EUR

infractions suivantes → 3.000 EUR

**Infractions aux obligations imposées aux imprimeurs agréés**

1<sup>ère</sup> infraction → 1.000 EUR

Autres infractions → 2.000 EUR



# L'utilisation des données de la caisse enregistreuse par l'administration fiscale

En s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de cassation qui valide le recours à des cascades de présomptions, l'administration pourrait présumer, sur la base du chiffre d'affaires révélé par la caisse enregistreuse, qu'un assujetti n'a pas déclaré une partie de son chiffre d'affaires des années qui précèdent l'utilisation de cette caisse.

Les rectifications seraient menées conjointement par l'administration des contributions directes et l'administration de la TVA.

La jurisprudence admet de longue date que les éléments relevés pour un exercice d'imposition soient utilisés pour déterminer, par présomption, le montant des bénéfices non-déclarés des années subséquentes (extrapolation pour le passé)



## Conseil aux assujettis

Pour échapper à une rectification à rebours de leur chiffre d'affaires, il reviendra aux assujettis de démontrer, sur la base d'éléments objectifs, que les conditions d'exploitation varient d'une année à l'autre.

- quelles sont les circonstances qui pourraient justifier l'augmentation du chiffre d'affaires ?
- du personnel supplémentaire a-t-il été engagé?
- les heures d'ouverture ont-elles été modifiées?
- les prix ont-ils augmenté?
- les habitudes des consommateurs ont-elles changé?





# QUATRIÈME PARTIE

---

## LES MANAGEMENT FEES



# Structure de l'exposé

- Définition
- Angles d'attaque de l'administration fiscale
  1. La non-déductibilité (49 du CIR 1992)
    - Point de vue de l'administration fiscale
    - Critique de ce point de vue
    - Jurisprudence des cours et tribunaux
    - Conséquences du rejet de la déduction des management fees
  2. L'abus fiscal (article 344 du CIR 1992)
- Conseils



# Définition

**Quoi ?** Les management fees sont des paiements qui constituent la contrepartie de prestations de gestion, en qualité de dirigeant (administrateur ou gérant) ou non.

**Par qui ?** La société administrée (une société opérationnelle)

**A qui ?** La société qui administre, dite « de management »

## **Situations particulièrement visées par l'administration fiscale :**

- La société managée et la société de management sont des sociétés liées
- Les administrateurs des deux sociétés sont les mêmes personnes ou sont apparentés
- Lorsque la société de management n'exerce pas de mandat de dirigeant dans la société managée (dont l'administrateur doit alors exercer d'autres tâches de gestion)



# Les angles d'attaque de l'administration fiscale

## 1. La non déductibilité – Rappel de l'article 49 du CIR 1992

A titre de frais professionnels, sont déductibles les frais

- que le contribuable a **faits ou supportés** pendant la période imposable
- en vue **d'acquérir ou de conserver les revenus imposables**
- et dont il **justifie la réalité et le montant** au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles.



## L'article 49 du CIR 1992

### Point de vue de l'administration fiscale

Le contribuable doit justifier la réalité et du montant d'une dépense  
→ en matière de management fees, la société managée doit **justifier la réalité ou l'importance des prestations** de la société de management

→ La charge de la preuve repose sur le contribuable (≠ simulation)

### Critique de ce point de vue :

- la réalité des prestations sous-jacentes n'est pas requise par l'article 49 du CIR 1992
- l'interdiction de poser des jugements d'opportunité

Exemples de jugement d'opportunité:

- décider que les management fees ne sont pas des dépenses nécessaires sous prétexte que préalablement à la constitution de la société de management, les administrateurs exerçaient leur mandat à titre gratuit
- donner une appréciation du montant qui est alloué, au titre de rémunération, par rapport aux prestations accomplies



## Jurisprudence des cours et tribunaux

- les dépenses doivent être exposées dans le but d'acquérir ou de conserver des revenus
  - **lorsque des dépenses sont exposées alors qu'aucune prestation n'a été reçue, elles ne contribuent pas à acquérir ou conserver des revenus** → elles ne sont donc pas déductibles.
- En dehors de toute situation de simulation, il se peut qu'un montant facturé en exécution d'une convention non simulée ne soit pas déductible parce que les conditions de l'article 49 du CIR 1992 ne sont pas remplies. Exemples: aucune prestation effective ; contribuable incapable de démontrer la réalité de la prestation payée (Cass., 18/01/2013)



## Exemples de décisions défavorables à la société managée

- Mons, 17/04/2013 : **absence de convention** de management, **factures non détaillées mais relevé détaillé des prestations et témoignages attestant de la réalité des prestations** → l'objet et la cause des dépenses ne sont pas justifiés (alors que l'administration avait accepté une déduction partielle)
- Liège, 17/12/2014 : **timesheets imprécis communiqués, pour la première fois, 10 mois après le contrôle fiscal.**
- Bruxelles, 24/06/2015 : la Cour relève l'**absence de tout frais de gestion** dans le chef de la société de management
- Liège, 23/09/2015 : **PV de l'AGE confiant la gestion à une nouvelle société à constituer à cet effet** mais **relevés de prestations vagues, mandat préalablement exercé gratuitement par les administrateurs personnes physiques de la société de management**, même siège social, **outsourcing de la gestion administrative et comptable de la société managée.**
- Mons, 30/10/2015 : entendu dans le cadre du dossier répressif concernant la société managée, **l'administrateur de la société de management a déclaré qu'il n'y avait aucune relation financière ou commerciale entre les deux sociétés.**



## Exemple de décision favorable à la société managée

Bruxelles, 04/09/2013 : au stade de la réclamation, l'administration avait accepté d'admettre la déductibilité des management fees à concurrence de la rémunération qui était préalablement allouée à l'administrateur personne physique

- pour la Cour, admettre cette déduction partielle implique qu'aux yeux de l'administration, des prestations ont été réellement exercées.
- dès ce moment, limiter le montant de la rémunération constitue un jugement d'opportunité auquel l'administration ne peut pas se livrer.
  
- **Les décisions favorables aux contribuables sont bien moins nombreuses et fréquentes que celles en leur défaveur.**





## Conséquences du rejet de la déduction des management fees

- Constat de l'existence d'une **double taxation économique** car
  - rejet, en dépenses non admises, des management fees payés par la société managée à la société de management
  - Imposition desdits management fees dans le chef de la société de management.
- Litiges à propos de la contrariété du rejet de la déduction des management fees pour non-respect de l'article 49 avec l'article 26 du CIR 1992, qui prévoyait que les avantages anormaux ou bénévoles sont ajoutés aux bénéfices propres de l'entreprise qui les accorde, sauf lorsque ces avantages interviennent directement ou indirectement pour déterminer les revenus imposables du bénéficiaire.
- Cass., 22/09/2011: autonomie de l'article 49 vis-à-vis de l'article 26
- Modification de l'article 26 du CIR 1992, qui s'applique « sans préjudice de l'article 49 » depuis l'exercice d'imposition 2008

Conclusion : les sommes qui constituent des revenus imposables dans le chef de leur bénéficiaire peuvent être rejetés en dépenses non admises dans le chef du contribuable qui les paie si les conditions de déductibilité visées à l'article 49 du CIR 1992 ne sont pas remplies



## **2. L'abus fiscal – Rappel de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR 1992**

N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

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.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.



## Cas d'application en jurisprudence

Anvers, 03/11/2015 : tentative de requalification d'un paiement effectué par une SA à une SPRL au titre de prestations d'ingénieur et de management fees en une libéralité (pour partie) et en une rémunération des prestations d'ingénieur et management fees (pour le solde).

- **La Cour rejette cette attaque des management fees sous l'angle de l'abus fiscal** car l'administration doit démontrer que la requalification est possible et respecte les conséquences non fiscales de l'opération.
- il ne peut être donné aux flux d'argent en question la qualification juridique d'une libéralité à la SPRL car elle ne correspond pas à la réalité et elle n'a pas les mêmes conséquences non fiscales que la qualification donnée par les parties.

L'ancienne mouture de l'article 344, § 1<sup>er</sup> avait amené la Cour de cassation à confirmer, le 10/06/2010, un arrêt de Cour d'appel dans lequel **la requalification d'une rémunération en libéralité ne violait pas la réalité juridique ou les faits établis car la qualification** donnée par la société X. **et la requalification** donnée par l'administration **avaient les mêmes conséquences juridiques.**

→ **Le nouvel article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR 1992 condamne-t-il cet angle d'attaque des management fees par l'administration fiscale?**



# Conseils

Les société managée et de management, si elles sont liées, doivent agir en elles comme chacune agirait avec une société dont elle est totalement indépendante et dont elle vérifierait la matérialité des prestations avant de les rémunérer.

## **Documents probatoires**

- convention de management claire et précise
  - rémunération calculée sur la base de critères objectifs (nature des prestations, date et durée des prestations, tarif horaire, forfait, ...)
- facturation périodique en bonne et due forme
- relevé des prestations de management détaillé

**Points d'attention** : un administrateur exerce-t-il déjà un mandat rémunéré? Les statuts de la société de management sont-ils cohérents avec son activité?



# CINQUIÈME PARTIE

---

## LES DÉMEMBREMENTS DE PROPRIÉTÉ ACQUISITION D'UN IMMEUBLE VIA UNE SOCIÉTÉ



# Pourquoi un démembrement?

- Avant 1997, le dirigeant d'entreprise n'ayant pas les moyens financiers suffisants pour acquérir un immeuble, avait la possibilité d'acheter en nom propre l'immeuble et de le **donner en location à sa société** moyennant le paiement par celle-ci d'un loyer proche du remboursement mensuel du crédit hypothécaire.
- Malheureusement, le législateur est intervenu pour freiner cette pratique en modifiant l'article 32 du CIR qui **requalifie en rémunérations**, les loyers et les avantages locatifs d'un bien immobilier qui excèdent 5/3 du revenu cadastral revalorisé. Les frais relatifs au bien immobilier donné en location (les intérêts hypothécaires) ne peuvent être déduits.
- Une **solution** consiste à recourir au démembrement de propriété (usufruit, superficie, emphytéose). Ainsi, le dirigeant acquiert la nue-propriété et la société acquiert le droit réel démembré de l'immeuble.



- Cette solution impliquant un engagement à long terme permet à la société de financer une importante partie de l'immeuble tout en le mettant à disposition du dirigeant.
- En aucun cas, il ne faut dénaturer l'usufruit, la superficie ou l'emphytéose. Les parties doivent veiller à respecter strictement les conséquences juridiques de leurs actes.
- Evaluation forfaitaire de l'ATN: l'AR du 23 février 2012 a modifié l'article 18 § 3 de l'AR/CIR en ce qu'il prévoit dorénavant que la base de taxation de l'ATN est, pour la mise à disposition d'un logement non meublé dont le revenu cadastral est supérieur à 745 €, **RC X 100/60 X 3,8**



# Quel droit réel choisir: usufruit, superficie, emphytéose?

L'immeuble ne nécessite pas de travaux importants  
⇒ **Usufruit** (souplesse, durée réduite)

L'immeuble nécessite des travaux importants touchant notamment à sa structure  
⇒ **superficie ou emphytéose** (longue durée)

Il s'agit d'une construction sur un terrain nu  
=> **superficie ou emphytéose** (longue durée)





# Quels sont les risques fiscaux?

## Trois moments clés :

1. **La constitution de l'usufruit** : la valorisation économiquement juste (ATN) / la déduction des frais
2. **Au cours de l'existence du démembrement**: déduction des frais (article 49 du CIR) – la problématique des travaux (ATN)
3. **La fin normale ou non du droit** : l'éventuel ATN lors de la reconstitution de la pleine propriété

Simulation / 344 § 2 du CIR: en aucun cas, il ne faut dénaturer l'usufruit, la superficie ou l'emphytéose. Les parties doivent veiller à respecter strictement les conséquences juridiques de leurs actes.

ATN : article 49 du CIR qui tend à devenir une disposition anti abus !



# 1. Valorisation de l'usufruit: **La détermination du prix**

- L'administration s'attèle à démontrer que l'usufruit a été surévalué et que l'excédent consiste en un avantage de toute nature dans le chef du dirigeant.
- Aucune disposition légale ne permet de valoriser l'usufruit mais plusieurs méthodes ont été développées et adoptées par le SDA, la jurisprudence et les praticiens.
- Habituellement, une répartition courante, calquée sur la valeur maximale admissible en matière de droits d'enregistrement, attribue 80% de la valeur vénale de la pleine propriété à l'usufruit, et 20% à la nue-propriété.



## Méthode du SDA

- Le SDA a rendu une décision portant notamment sur la valorisation du droit d'usufruit (décision anticipée n° 900.432 du 27 avril 2010). Selon le SDA, la valeur de l'usufruit peut se déterminer en fonction de la valeur réelle, à savoir la **valeur actualisée du flux de revenus locatifs nets perçus pendant la durée de l'usufruit**.
- De plus, il faut s'assurer que l'opération soit plausible entre parties totalement indépendantes.
- La formule adoptée est la suivante:

$$VU = (H/(r-i)) \times (1 - (1+i/1+r)^n)$$

VU : valeur actualisée d'un usufruit temporaire

H : revenu locatif annuel net

n : durée de l'usufruit en année

r : rendement financier pour une durée n

i : taux d'inflation attendu pour cette durée n.



## Méthode du SDA avec correctif

- Le Tribunal de première instance de Louvain a estimé que si la méthode utilisée est "problématique" en ce qu'elle a pour conséquence que l'usufruit est évalué à un prix égal ou plus élevé que le prix d'acquisition total du bien immobilier, un correctif est nécessaire, tenant compte de la valeur vénale.
- Le tribunal confirme que l'usufruit peut être évalué sur la base des revenus locatifs nets actualisés du bien immobilier pour autant qu'il soit tenu compte d'un taux d'actualisation déterminé sur la base du rendement locatif net du bien immobilier, à savoir la valeur locative annuelle nette divisée par la valeur de la pleine propriété du bien (Civ. Louvain, 27 juillet 2016).
- Le correctif consiste donc à prendre en compte le taux obtenu par **le revenu locatif net/prix achat** (à la place du taux OLO moyen sur la durée du droit)



Dans tous les cas, afin de pouvoir estimer objectivement la valeur de l'usufruit, il y aura lieu de prévoir:

- Un rapport d'un expert immobilier qui détermine la valeur locative;
- Un rapport d'un réviseur d'entreprise qui détermine la valeur du droit ainsi que l'intérêt économique que présente l'opération pour la société;
- Une durée suffisamment longue (en fonction de la durée probable de l'exploitation).



## **2. La déduction des frais liés au démembrement**

- Contrôle systématique par le fisc des opérations de démembrement
- Evolution des critères jurisprudentiels de validation de l'opération
- Problématique de la prise en charge des travaux : durcissement de la jurisprudence



# La théorie de l'objet social

## (principe de spécialité statutaire)

Pour combattre les montages procédant par démembrement, dès que l'administration se trouvait confrontée à une opération de démembrement dans laquelle intervenait une société, elle soutenait que l'opération devait être conforme à l'objet social de la société.

A défaut d'avoir une opération conforme à l'objet social, elle rejetait la déductibilité des frais sur pied de l'article 49 CIR au motif que l'opération ne présentait pas de lien avec l'activité professionnelle.

La Cour de cassation a, dans un arrêt Derwa du 18 janvier **2001**, considéré qu' « *une société ne doit désormais plus seulement prouver que la dépense est nécessaire à l'exercice d'une activité, mais qu'elle est essentielle à l'exercice de l'activité sociale de la société, activité définie et donc limitée à l'**objet social principal** de la société* ». Selon la Cour constitutionnelle, le législateur a pu considérer qu'il ne se justifiait pas d'accorder un avantage fiscal aux sociétés qui engagent des frais à des fins étrangères à leur objet social. C'est, dès lors, au juge qu'il appartient de vérifier si la dépense a été exposée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu et est en rapport avec l'activité de la société ou son objet social.



# La théorie de l'affectation

Un arrêt de la Cour de cassation du 20 juin **2014** (R.G. no F.13.001.F) énonça la théorie de l'affectation: dans un cas où l'immeuble démembré (usufruit) abritait le siège social de la société, l'administration rejetait les amortissements au motif que l'immeuble était attribué au dirigeant pour son habitation privée (villa avec piscine).

Pour la Cour, dès lors qu'une activité professionnelle – certes minime mais existante – était constatée, le juge ne pouvait rejeter les amortissements sans violer l'article 52, 6°, du CIR qui classe parmi les frais déductibles au sens de l'article 49 du CIR, les amortissements relatifs aux immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée par le temps. À ce titre, la législation comptable comprend les droits réels que l'entreprise détient et qui sont affectés durablement à son exploitation.

L'affectation professionnelle, même partielle, permet la déduction des frais corrélative.





# La théorie de la rémunération

Une deuxième brèche dans la position administrative est amorcée par la jurisprudence qui consacre la théorie de la rémunération.

Par un arrêt du 13 novembre **2014** (R.G. no F-13.0118-F), la Cour de cassation a confirmé que les frais liés à la mise à disposition d'un bien immobilier au dirigeant d'entreprise sont des frais professionnels déductibles **parce qu'ils permettent la rémunération en nature** du dirigeant.

Cette déduction est possible si la mise à disposition connaît un traitement cohérent à titre de rémunération, soit l'établissement des fiches et relevés ad hoc, une comptabilisation adéquate dans le chef de la société et le traitement fiscal correspondant à l'impôt des personnes physiques.



Il peut désormais être affirmé que toute dépense réalisée dans le cadre d'un investissement immobilier réalisé par une société, que ce soit pour y installer ses bureaux ou pour procurer un avantage en nature à son dirigeant, pourra être pris en compte au titre de frais professionnel sans avoir égard à son objet statutaire. Les dépenses sont déductibles dès qu'elles sont exposées pour générer ou conserver des revenus imposables (conditions de l'article 49 CIR).

La théorie de la rémunération est cependant limitée par le fait que la finalité professionnelle de la dépense n'est pas prouvée par la seule attribution d'un avantage de toute nature, fut-il l'objet de fiche et relevé adéquats : il est dès lors nécessaire de démontrer que la rémunération est la **contre partie d'une prestation réelle** du dirigeant (Cass., 14 octobre **2016**, F.14.0203.N et F.15.0103.N).

La théorie de la rémunération « effective » exige l'existence de prestations réelles et effectives de la part du dirigeant. La simple déclaration d'ATN ne suffit pas.



# La problématique des travaux

- L'administration vérifiera également les travaux réalisés au début, au milieu et à la fin du droit de démembrement afin de s'assurer que la bonne personne a payé les bons travaux.
- L'usufruitier n'est tenu qu'aux seules réparations d'entretien alors que le nu-propiétaire doit supporter les grosses réparations à moins qu'elles n'aient été occasionnées par le défaut d'entretien de l'usufruitier (article 605 et 606 CC).
- Le Code datant de Napoléon, il est difficile de déterminer ce qu'est une grosse réparation.
- La Cour de cassation est intervenue sur ce point : « *les gros travaux de rétablissement et de reconstruction ayant pour objet la solidité générale et la conservation du bâtiment dans son ensemble, qui revêtent un caractère de réelle exception dans l'existence de la propriété et dont les frais requièrent normalement un prélèvement sur le capital* ».



- Le principe est que les grosses réparations doivent être importantes, exceptionnelles et être de nature semblable aux travaux cités par l'article 606 CC.

*Rem: lorsqu'il s'agit d'installations et d'établissements modernes, les grosses réparations s'assimilent à d'importants travaux de rénovation ou de transformation en rapport avec la stabilité générale et la conservation de l'immeuble dans sa globalité, ayant en outre un caractère exceptionnel dans le cours de l'existence du bâtiment (Justice de Paix Saint Nicolas, 28 février 1994)*

- Il y a donc lieu de déterminer au cas par cas s'il s'agit de grosses réparations à charge du nu-propiétaire ou de réparations d'entretien à charge de l'usufruitier.
- Cette distinction sera également importante en ce qui concerne l'indemnisation de l'usufruitier. En effet, en vertu de l'article 599 CC, l'usufruitier ne peut réclamer aucune indemnité pour les améliorations qu'il prétendrait avoir faites.
- Cette règle ne s'applique qu'aux seules améliorations effectuées par l'usufruitier par opposition aux constructions qui sont réglées par l'article 555 CC.



# Opportunité de la dépense?

Une tendance jurisprudentielle vise de plus en plus à restreindre les frais professionnels en raison de leur caractère déraisonnable, compte tenu du déséquilibre existant entre l'investissement fait par la société et ce qu'elle en retire.

La Cour d'appel de Gand a jugé une affaire dans laquelle un immeuble avait été acquis en usufruit par une société active dans le secteur de la radiologie, 80% de ce dernier étant mis à disposition du gérant qui payait un loyer mensuel équivalent à l'avantage de toute nature. La Cour se livre alors à un examen **quantitatif** et **qualitatif** des **travaux** dont la déduction est sollicitée : leur montant est très élevé par rapport au revenu locatif généré d'une part et d'autre part, la Cour relève que les dits travaux – luxueux – ne sont pas de nature à correspondre à l'activité de la société. Partant, elle fait droit à l'administration en appliquant l'article 53.10° du CIR et évalue à 80% la quotité déraisonnable rejetée (Gand, 22 septembre 2015).



Dans un arrêt du 8 septembre **2015** (n° 2014/RG/121), la Cour d'appel de Mons a rejeté la prise en charge de travaux par la société usufruitière de 80% de la maison, au motif d'absence de justification précise du caractère professionnel des travaux supportés par la société.

Même si la convention d'acquisition d'usufruit est réelle et si la société occupe effectivement une partie de l'immeuble à des fins professionnelles, la répartition entre travaux à caractère professionnel et privé ne correspond pas à la réalité et doit donc être considérée comme simulée en sorte que la société usufruitière a supporté des travaux à caractère essentiellement privé.

→ Taxation de l'avantage anormal et bénévole à concurrence du montant total du prix des travaux supportés par la société



- L'opportunité de la dépense (usufruit, travaux,... mais aussi voiture) sera de plus en plus attaquée via la théorie de la rémunération effective dans les PME, où le bénéficiaire de l'ATN (dirigeant) a les mêmes intérêts que la société (Anvers, 28 mars **2017**, 2005/AR/2480).
- Rejet des dépenses « inutiles » pour la société ou personnelles (même pour le dirigeant déclarant un ATN).
- Durcissement de la jurisprudence sur des bases floues.
- Notion d'utilité ? Notion de « prestations effectives »?
- Critère illégal de proportion entre les frais et des revenus (appliqué par Gand, 6 septembre **2016**, 2015/AR/1022).
- Risque de voir rejeter systématiquement toute dépense qui n'est pas strictement « utile » à l'activité.



### **3. Reconstitution de la pleine propriété: attribution d'un ATN à l'échéance du droit**

- A l'expiration du droit d'usufruit, le nu-propiétaire recouvre la pleine propriété du bien par l'effet de la loi.
- En principe, cela n'entraîne aucune conséquence fiscale.
- Qu'en est-il de la situation du dirigeant d'entreprise?
- L'administration pourrait y voir un ATN au moment où le dirigeant redevient plein propriétaire.
- En réalité, à l'expiration de la convention d'usufruit, le nu-propiétaire devient propriétaire de ce qu'il a acquis lors de la conclusion du contrat, soit le droit de redevenir plein propriétaire d'un bien dont il s'est privé à la fois des revenus et de la jouissance pendant la durée du contrat.





# A la reconstitution de la pleine propriété

Il y a lieu de retenir que la situation est différente en fonction du type de contrat:

- Usufruit: article 599 CC – pas d'indemnisation des améliorations mais application de l'article 555 CC et de la théorie des impenses utiles. En outre, l'usufruitier doit être indemnisé pour les grosses réparations qu'il aurait supportées;
- Superficie: sauf convention contraire, le superficiaire a droit à une indemnité;
- Emphytéose: l'emphytéote n'a pas droit à une indemnité.

Un ATN n'est possible que si le nu-propiétaire est un dirigeant d'entreprise.

L'administration fiscale doit démontrer que l'absence d'indemnisation trouve son origine dans la qualité de dirigeant d'entreprise.



Risque de rejet de la déduction dans le chef de la société (art. 49 CIR);

Risque d'ATN non déclaré:

- Taxation dans le chef du dirigeant;
- Cotisation spéciale 103% dans le chef de la société  
(l'article 198 du CIR 1992, § 1er, 1° sera en outre modifié afin de supprimer la déduction de la cotisation distincte à partir de l'ex. d'imp. 2021)

Solution: paiement d'une indemnité à la société ou rachat pur et simple pour un prix justement évalué (méthode SDA / correctif).





Chaussée de Namur 79, 1300 Wavre  
info@litannie.be - www.litannie.be  
Tél. : 010/437.000