

Chapitre 22

COMPTABILITE ET FISCALITE DE L'AVOCAT

Section 1 - COMPTABILITE	2
§1. Personnes physiques.....	2
§ 2. Les personnes physiques exerçant sous forme d'association	5
§ 3. Les sociétés	6
Section 2 - CONTROLE	6
§ 1. Les demandes de renseignements.....	6
§ 2. Le contrôle	8
Section 3. COMPTABILITE PROBANTE	15
Section 4. CHARGE DE LA PREUVE	16
Section 5. LES CHARGES PROFESSIONNELLES	17
Section 6. SIGNES ET INDICES.....	27
Section 7. TAXATION DES INDEMNITES BAJ.....	28
Section 8. SECRET PROFESSIONNEL ET DROIT AU SILENCE	29
Section 9. LES REVENUS PROFESSIONNELS DE L'AVOCAT ET LEUR IMPOSITION.....	31
§ 1. En personne physique	31
§ 2. En société	32
Section 10. LES VERSEMENTS ANTICIPES ET LE PRECOMPTE PROFESSIONNEL	33

Il faut bien reconnaître que pour certains avocats (mais ils ne sont pas les seuls) la comptabilité apparaît être une matière impénétrable composée principalement de termes abscons et constitue indiscutablement à leurs yeux une source de pertes de temps incroyable.

Auguste DETOEUF¹ disait qu'il y a trois sortes d'êtres au langage mystérieux : les plus aisés à comprendre sont les fous, puis viennent les polytechniciens, et enfin les comptables.

D'autres ont dit qu'un comptable est une personne qui résout un problème dont vous ne connaissiez pas l'existence, d'une manière que vous ne comprenez pas.

C'est dire l'enthousiasme que déclenche généralement la comptabilité !

Toutefois, ce mal nécessaire, indépendamment de répondre à des obligations impératives, constitue un des principaux outils de gestion fiable.

En effet, lorsqu'elle est tenue régulièrement et sans retard, la comptabilité apporte une foultitude d'informations utiles et nécessaires.

Elle peut tendre à rassurer sur la bonne marche d'un cabinet, mais aussi donner très rapidement des indicateurs sur des problèmes de rentabilité naissants ou éventuellement sur des dérapages au niveau des charges par exemple.

1 Industriel et essayiste français

De plus, elle renseigne sur l'état financier du cabinet, tant au niveau des comptes propres qu'au niveau des comptes de tiers.

Bien que cela ne soit pas obligatoire pour les personnes physiques ou pour les associations n'exerçant pas sous forme sociétaire, nous restons convaincus que seule la comptabilité en partie double² est à même de donner toutes les garanties de fiabilité au niveau des mouvements financiers et autres.

On constate encore trop souvent que certaines comptabilités sont lacunaires et s'apparentent plus simplement au portefeuille de la ménagère. Ces comptabilités, mais faut-il ainsi les qualifier, sont simplement une feuille de recettes et de dépenses auxquelles vient s'adjoindre une certaine confusion entre les comptes honoraires et les comptes tiers.

Ces pratiques sont à proscrire, car elles ne peuvent que déboucher sur des problèmes importants pouvant obérer dangereusement l'activité professionnelle de l'avocat, voire plus.

Nous tenterons donc ici de fournir aux jeunes avocats, ainsi qu'à leurs confrères plus expérimentés, les différentes clés leur permettant de s'approprier et d'ensuite maîtriser ces matières indispensables que sont la comptabilité et la fiscalité.

Section 1 - COMPTABILITE

§1. Personnes physiques

Bien que cela ne soit pas une de leurs tâches favorites, les avocats ont néanmoins l'obligation de tenir une comptabilité suivant des règles impératives.

Pour répondre complètement à ces obligations, l'avocat devra, au minimum, veiller à disposer des éléments suivants :

- un facturier d'entrée
- un facturier de sortie
- un journal des recettes
- un livre journal
- un carnet de reçu
- de comptes individuels.

A. Le facturier d'entrée³

Depuis le 1er janvier 2014, les prestations des avocats sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.

Idéalement, l'avocat tiendra, généralement de manière informatisée, un facturier d'entrée dans lequel il comptabilisera ses factures d'entrées numérotées par ordre chronologique. Celles-ci seront ainsi ventilées (frais généraux, investissements) et traiteront également la TVA à récupérer.

² La comptabilité en partie double est la base du système comptable utilisé par toutes les entreprises et organisations. Elle est fondée sur l'idée selon laquelle les opérations et la situation financière d'une organisation peuvent être représentées par des comptes. Chaque compte contient l'historique des modifications de la valeur monétaire d'un aspect particulier de l'organisation. On parle de partie double quand l'enregistrement d'écriture est inscrit dans deux comptes (au moins): un compte débité et un compte crédité.

³Circulaire AGFisc n° 47/2013 (E.T. 124.411) d.d. 20 novembre 2013

La circulaire prévoit que le modèle de livre journal sera adapté au niveau de la partie dépenses pour servir en même temps de facturier d'entrée.

B. Le facturier de sortie⁴

Sur les mêmes principes que le facturier d'entrée, ce facturier contiendra les factures émises par l'avocat dans un ordre de numérotation croissant et sans omission de numéro.

C. Le livre journal⁵

L'avocat doit obligatoirement tenir un livre journal, qu'il aura, préalablement à tout usage, soumis au chef de service du contrôle des contributions directes du ressort, pour être coté et paraphé.

Le livre journal est tenu par année civile et reçoit les inscriptions suivantes:

1° au jour le jour et par perception, poste par poste et par nature, suivant le libellé des colonnes, inscription du montant de toutes les sommes reçues;

2° dès que les conditions qui les déterminent sont réunies, inscription, sous une forme compensée, des transferts que nécessitent les changements d'affectation des sommes perçues;

3° à la réception de la facture ou du document justificatif ou à la date du paiement, inscription, poste par poste, du détail des dépenses⁶.

De plus en plus de cabinets optent pour la tenue informatisée de leur comptabilité, que ce soit par le biais de programmes comptables adaptés à la profession ou plus simplement via un tableur (Exell par exemple) reproduisant scrupuleusement le modèle du livre journal. Cette manière de procéder est plus rapide, plus conviviale, évite de devoir faire les additions et réduit considérablement les risques d'erreurs.

Cette obligation de s'en tenir scrupuleusement aux mentions imposées exclut totalement la pratique qui consiste à ne garder qu'un historique de son (ses) compte(s) bancaire(s) présenté de manière chronologique.

Lorsque qu'il sera opté pour le support informatique, il faudra, principalement pour garantir l'irréversibilité des écritures, reporter les inscriptions au livre journal en une écriture mensuelle récapitulative qui ressort du traitement informatique, lui-même conforme au modèle du livre journal et recevant les inscriptions prescrites selon la même périodicité.

Partant, on ne perdra pas de vue que la comptabilité informatisée fait partie intégrante du livre journal.

Hormis, les mentions supplémentaires relatives à l'application de la TVA, l'assujettissement n'a pas modifié les obligations liées au livre journal.

⁴Circulaire AGFisc n° 47/2013 (E.T. 124.411) d.d. 20 novembre 2013

⁵Art. 320 §2 CIR

⁶Arrêté ministériel du 17 décembre 1998 déterminant les documents comptables à tenir par les avocats M.B. du 30 décembre 1998, n° 250, p. 41592

Sur le plan de la confidentialité, l'avocat n'a aucune obligation de faire figurer le nom du client. Seule une mention permettant l'identification de l'opération est nécessaire. En l'espèce, la référence du dossier suffit au prescrit légal.

D. Les carnets de reçus⁷

Les personnes qui exercent une profession libérale, une charge ou un office dont les avocats, sont tenues, lors de chaque perception (en espèces, par chèque ou autrement) d'honoraires, commissions, rémunérations, remboursements de frais ou autres recettes professionnelles, de délivrer un reçu daté et signé, simultanément établi en original et en duplicata, qui est extrait d'un carnet, dont le modèle, ainsi que les modalités suivant lesquelles les contribuables susvisés en sont pourvus, sont déterminés par le ministre des Finances.

Toutes les sommes perçues par l'avocat doivent donc faire l'objet d'un reçu à l'exception des opérations effectuées par le biais de comptes bancaires professionnels pour lesquelles une dispense est prévue.

Il existe également certaines dispenses visant à garantir le secret professionnel (voir infra).

Ce carnet à souches de 50 feuillets numérotés de manière continue ne peut provenir que d'un imprimeur agréé. Cette obligation n'est pas anodine. En effet, chaque année, les imprimeurs agréés ont l'obligation, sous peine de perdre son agrément, de compléter, pour chacun des clients auxquels ils fournissent des carnets de reçus, une fiche individuelle sur laquelle ils mentionnent :

- le nom, l'adresse complète et la profession du titulaire des carnets de reçus;
- la date des différents envois de carnets de reçus;
- le nombre et le numéro des carnets de reçus fournis;
- le numéro et la date des factures relatives aux fournitures.

Ces imprimeurs dont la liste est fournie par l'administration fiscale⁸ doivent d'ailleurs déposer une caution en numéraire auprès de la caisse des dépôts et consignations ou constituer une garantie bancaire pour garantir la réparation, en cas de fraude commise de son intervention, du préjudice éventuellement subi par le Trésor.

Dès lors, l'administration fiscale pourra aisément contrôler l'utilisation qui en est faite et exclut toute « tentation » d'en omettre l'un ou l'autre.

En ce qui concerne les reçus, l'on veillera particulièrement à ce qu'aucun exemplaire « double » ou « carbone » ne manque dans les carnets.

Dans l'hypothèse où une erreur serait commise, il y a lieu d'annuler le reçu et de laisser tant l'original que le double en place dans le carnet.

Si pour diverses raisons certains reçus d'un carnet déjà utilisé venaient à ne plus être employés, il y aurait lieu de les annuler afin d'éviter tout problème ou toute suspicion.

Pour les mêmes raisons, les carnets non utilisés seront gardés avec précaution.

⁷ Art. 320 §1 CIR

⁸ Com.IR 320/16

De plus, le principe étant de pouvoir utiliser les informations contenues dans les carnets de reçus, il n'est pas inutile de vérifier que le double est parfaitement lisible. Aussi, l'encre, les feutres ou autres moyens d'écriture « léger » seront évités. Il est bien indispensable que le double soit imprimé par pression d'un stylo à bille sur l'original du reçu avant que celui-ci ne soit enlevé. Procéder autrement ôterait toute force probante au document.

Enfin, s'agissant de plus en plus de papier traité au carbone, la conservation se fera dans des conditions optimales. Il serait vain de soutenir que l'humidité du local d'archives est responsable de l'altération totale ou partielle des doubles de reçus.

Depuis le 1er janvier 2014, les carnets de reçus contiennent une mention supplémentaire relative à la TVA et le numéro d'inscription au facturier de sortie de la facture délivrée.

E. Les comptes individuels

Les avocats ont l'obligation de tenir, par affaire ou par client, un compte individuel où sont groupées toutes les opérations relatives à l'affaire ou au client.

Ces comptes individuels portent au moins la date, la nature et le montant de chaque opération ou transfert.

Les inscriptions aux comptes individuels sont effectuées selon la même périodicité que celle prévue pour la tenue du livre journal.

Si nécessaire, l'inscription du montant de l'opération peut être remplacée par une référence permettant de retrouver l'inscription correspondante au livre journal.

Les comptes individuels font l'objet d'un classement logique, alphabétique ou numérique.

S'il s'agit d'un classement numérique, le numéro de classement est inscrit au compte individuel et reporté aux duplicata des reçus, ainsi qu'au livre journal.

Les comptes individuels peuvent être intégrés dans les dossiers des affaires à condition que ces dossiers soient classés de manière logique et facilement accessible.

§ 2. Les personnes physiques exerçant sous forme d'association

L'association en tant que telle est dénuée de personnalité juridique propre et n'a absolument pas le même statut que les sociétés civiles ayant emprunté une forme commerciale.

Les avocats qui exercent leur activité en association sont autorisés, pour cette activité, à utiliser des reçus portant l'identité de tous les associés, leur profession et l'adresse du siège de l'association, et à tenir un livre journal et des comptes individuels ouverts au nom de l'association⁹.

Si les avocats qui composent cette association n'ont pas d'activités professionnelles d'avocat hors de l'association, ils sont alors dispensés de tenir un livre journal. En revanche, s'ils effectuent des prestations « hors association » et que, bien évidemment, ses prestations ne

⁹ Article 17 AM du 17 décembre 1998

sont pas intégrées dans l'association, ils devront également pour cette activité externe distincte tenir un livre journal et délivrer des reçus.

§ 3. Les sociétés

Les sociétés civiles d'avocats ayant emprunté une forme commerciale sont soumises à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Elles ont l'obligation de tenir leur comptabilité « en partie double », les obligations comptables imposées aux personnes physiques étant totalement inappropriées et insuffisantes.

Toutefois, en ce qui concerne les avocats associés actifs d'une société d'avocats et qui dans leur chef ne recueillent que des rémunérations d'associés actifs (ou de dirigeants) ne doivent pas tenir de livre journal.

Cela s'explique facilement par le fait que les rémunérations qu'ils retirent de la société sont totalement étrangères au prescrit de l'article 320 CIR.

Sur le plan des reçus et des comptes individuels, les obligations sont les mêmes que celles énoncées supra.

Section 2 - CONTROLE

§ 1. Les demandes de renseignements

Après avoir déposé votre déclaration fiscale (IPP ou ISOC), celle-ci est vérifiée par l'administration fiscale.

Pour ce faire, elle peut, sans préjudice de demander des renseignements verbaux, vous adresser une demande de renseignements à laquelle vous aurez l'obligation de répondre par écrit, dans le mois, à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de la demande.

Ces demandes « *peuvent porter sur toutes les opérations auxquelles le contribuable a été partie* »¹⁰, ce qui donne à l'administration fiscale des moyens particulièrement étendus.

Bien que cela ne soit pas toujours compris par les fonctionnaires chargés de l'application des lois fiscales, il est incontestable que « *l'opportunité de demander certains renseignements doit s'apprécier à la lumière de circonstances de fait propres à chaque cas* »¹¹, et que « *les questionnaires doivent être adaptés à chaque cas et l'envoi de demandes de caractère général doit être évité* »¹².

De plus, ces mêmes directives prévoient également « que l'administration des contributions directes ne peut faire usage des pouvoirs qui lui sont conférés qu'avec discernement et modération. Il n'est d'ailleurs pas admissible que l'administration exige des travaux et des

¹⁰ Article 317 CIR

¹¹ Q.P. n° 384 du 14-09-1984, Cardoen, Bulletin des Questions et Réponses n° 52; B.C. n° 635, p. 144

¹² Com. Ir. n° 316/2

recherches d'une ampleur telle qu'il en résulterait que le contribuable subisse des pertes de temps et d'argent exorbitantes ».¹³

Les demandes de renseignements doivent donc rester raisonnables.

Il est donc exclu que ces demandes de renseignements aboutissent à exiger du contribuable un travail long et fastidieux pouvant influencer la bonne marche de ses affaires.

Au niveau des demandes de renseignements, l'avocat analysera toujours préalablement si les questions qui lui sont posées visent bien exclusivement la sphère professionnelle ou la matière privée taxable et si l'administration pour des raisons diverses ne tente pas de renverser le fardeau de la preuve.

A titre d'exemple, l'administration fiscale a récemment adressé, à de nombreux avocats, des demandes de renseignements les invitant à justifier que les montants repris sur les fiches d'honoraires (281.50) étaient bien compris dans les honoraires déclarés.

Cette pratique est fondamentalement erronée et *contra legem*.

En effet, l'avocat n'a tout d'abord pas à prouver ses recettes¹⁴, ensuite les fiches reçues par l'administration ne sont que des éléments provenant de tiers qui ne peuvent comme tels servir de présomption.

La jurisprudence a dégagé la position suivante: «des informations qui proviennent de tiers doivent toujours être vérifiées. Elles ne forment pas des éléments connus et vérifiés, mais sont au contraire des faits à vérifier. Il appartient donc à l'administration de vérifier la véracité des informations sur lesquelles elle se fonde»¹⁵.

Le simple fait d'apparaître dans des documents émanant de tiers ne suffit pas à étayer une présomption, si aucun élément ne vient corroborer cette simple constatation.

Une présomption qui repose essentiellement sur des documents contestés émanant de tiers, et qui, partant, laissent place au doute, n'est pas suffisamment grave, précise et concordante¹⁶.

De plus, lorsque ces fiches émanent de compagnies d'assurances, il est souvent très difficile de retracer un montant donné tel quel, sans référence à des dossiers et sans la moindre indication sur les dates des divers paiements.

En pareil cas, l'administration se trompe d'interlocuteur et devrait plus précisément s'adresser à l'émetteur de la fiche, qui lui supporte le fardeau de la preuve¹⁷, afin qu'il justifie de manière détaillée la fiche qu'il a établie.

Ce n'est qu'à partir de ce moment-là que l'administration pourra exiger de l'avocat qu'il corrobore la taxation dans son chef des dites sommes ou qu'il justifie les discordances.

¹³ Com. Ir. n° 316/2

¹⁴ Nous nous plaçons ici dans l'hypothèse que la déclaration a bien été déposée dans les formes et délais conformément à l'article 305 du CIR, sans quoi un renversement du fardeau de la preuve pourrait s'opérer par le biais d'une procédure de taxation d'office (art. 351 du CIR).

¹⁵ Anvers, 10-12-1996, F.J.F., n° 97/50, p. 95.

¹⁶ Liège, 26-03-1999; Liège, 17-12-1997 - Arrêt Cools; Liège, 04-03-1998 - Arrêt Dreze

¹⁷ Voir art. 49 et 57 du CIR.

§ 2. Le contrôle

Après avoir éventuellement envoyé une ou plusieurs demandes de renseignements, l'administration peut passer à une phase plus active d'investigation, le contrôle sur place.

Quiconque est passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents, a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables.

L'obligation de communication :

1° comprend, en ce qui concerne les habitants du Royaume, les livres et documents relatifs aux comptes visés à l'article 307, § 1er, alinéa 2 du CIR;

2° s'étend, en ce qui concerne les sociétés, aux registres des actions et obligations nominatives, ainsi qu'aux feuilles de présence aux assemblées générales¹⁸.

L'obligation pèse tant sur les habitants du Royaume que sur les non-résidents¹⁹.

Pour ce faire, tant les personnes physiques que morales sont tenues d'accorder, aux agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents, le libre accès, à toutes heures où une activité s'y exerce, à leurs locaux professionnels, à l'effet de permettre à ces agents de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport.

Les agents, de l'administration des contributions directes, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont chargés de la même mission, réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1er et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police²⁰.

Les conditions édictées par l'article 319 du CIR sont relativement claires en ce qu'elles autorisent l'administration à effectuer ses contrôles uniquement dans les locaux professionnels et pendant les heures d'activités.

Il y a néanmoins une exception, en ce sens que l'accès des taxateurs au bureau des titulaires de professions libérales, charges ou offices n'est pas autorisé pendant que le contribuable intéressé y exerce sa profession en présence de ses clients²¹.

Il a été maintes fois rappelé que l'article 319 du CIR ne donne pas à l'administration un droit de perquisition ou de visite domiciliaire, mais simplement un accès aux installations professionnelles.

¹⁸ Article 315 du CIR

¹⁹ Com. Ir. n° 315/1

²⁰ Article 319 du CIR

²¹ Com. Ir. n° 319/3 - Chambre, session 1961/1962, doc. 264/42, p. 217

Les fonctionnaires ne peuvent ouvrir des armoires ou consulter les archives.

Cela fut également rappelé par la Cour d'appel d'Anvers « *les agents de l'administration des Contributions directes ont, sur la base de l'article 319 du C.I.R. 1992 (accès aux locaux professionnels) des pouvoirs d'investigation limités à un but précis dans le cadre de leur mission administrative. Une telle investigation administrative ne peut pas être assimilée à une visite domiciliaire dans le cadre d'une enquête pénale. Le contribuable est obligé de laisser aux fonctionnaires le libre accès à ses locaux professionnels à l'effet de permettre à ces agents de constater la nature et l'importance de l'activité et des marchandises. Les fonctionnaires n'ont cependant pas la compétence de procéder à une visite domiciliaire, telle que prévue dans le Code d'instruction criminelle et d'investiguer dans les livres et pièces du contribuable* »²².

De plus, le fait que le contribuable ait donné son accord concernant un contrôle à l'intérieur de son habitation n'empêche pas la nullité de celui-ci²³.

Les fonctionnaires qui, dans le cadre du droit de visite, pénètrent dans des locaux privés pour y rechercher certains documents, par exemple, doivent disposer d'une autorisation délivrée par le juge de police. Sinon, la preuve qu'ils y trouvent est obtenue illégalement. Même, estime le tribunal de première instance de Hasselt, si le contribuable y a donné accès de sa propre initiative²⁴.

Nonobstant tout ce qui précède, il faut bien admettre qu'il existe une certaine psychologie du contrôle tant pour les contrôleurs que pour les contrôlés.

A. Les livres et documents

Les dispositions visées à l'article 315 du CIR concernent :

- tous les livres et documents dont l'usage est obligatoire, y compris ceux qui sont imposés par les articles 320 et 321 du CIR²⁵;
- tous les documents comptables, c'est-à-dire les documents ayant servi à tenir les livres²⁶ ;
- tous les autres documents de nature à permettre la détermination des revenus imposables²⁷.

Cela ne se borne donc pas à la communication des livres et documents comptables imposés par la loi²⁸ ou aux livres et documents se rapportant à l'activité professionnelle²⁹.

²² Appel Anvers, 13-03-2001, FJF 2001/170, Courrier Fiscal 2001/185 et Fiscologue 793/2001

²³ Appel Anvers, 12-11-1996, FJF 1997/16

²⁴ Hasselt, 17-11-2010, Fiscologue 1244/2011

²⁵ Vise e.a. les reçus délivrés par ceux qui exercent une profession libérale, une charge ou un office, ainsi que la tenue de livres ou l'utilisation de documents et de formules dont l'administration fixe le modèle et l'emploi et qu'elle estime nécessaires, soit au contrôle des recettes ou des dépenses du contribuable concerné, soit au contrôle des recettes ou des dépenses de tiers. (exemples : attestations de soins des médecins, carnets de reçus des avocats ou notaires, carnets à souches des restaurants ...)

²⁶ Cass., 28-11-1967, Redoutey, B.C. n° 457, p. 1732

²⁷ Sénat, session 1961-1962, doc. 366, p. 290 – Cassation 29-01-1988, Pas., 1988, I, p.628

²⁸ Chambre, session 1961-1962, doc. 264/42, p. 211; Cass. 29-01-1988, K., V., B.C. n° 678, p. 1961

²⁹ Chambre, session 1961-1962, ibidem

Dans le cas des avocats, sont donc compris dans ces documents, les justificatifs de caisse, baux, contrats de toutes natures, gestion du personnel, tous systèmes de pointage (timesheet)³⁰, etc.

C'est ainsi qu'un cabinet d'avocats utilisant un système de pointage des heures prestées sur les différents dossiers devrait, si la demande lui en était faite, fournir une édition utilisable de ses pointages tout en préservant le secret professionnel.

Aucune disposition légale, à l'exception du secret professionnel, ne permet de se soustraire à ces obligations.

Cela emporte que dans la mesure où un contribuable utilise des documents ou autres logiciels pour sa gestion, même si ceux-ci ne sont pas obligatoires au regard de la loi, il sera, dans l'hypothèse où l'administration en a connaissance, obligé de les fournir à première demande.

B. Les données informatiques

Devant l'omniprésence de l'informatique, l'administration a dû adapter ses pouvoirs d'investigations aux techniques modernes.

Considérant que lorsque la comptabilité est informatisée, bon nombre de documents comptables et de pièces extra-comptables, dont la communication est obligatoire, n'existent que sur support magnétique ou optique et que par ailleurs, en présence de pareille comptabilité, l'administration doit pouvoir se faire une idée exacte de la conception du système, des flux d'informations, du nombre, de la nature et du contenu des fichiers et des programmes, de la nature, de l'époque et de la périodicité des traitements, des états fournis par le système, des sécurités mises en place, etc., mais également procéder, en vue de vérifier la régularité d'une comptabilité automatisée, à l'examen de la crédibilité du standard informatique utilisé³¹.

Le législateur a inséré, en 1994, deux nouveaux articles 315 bis et 323 bis dans le CIR32.

Il en est résulté que les obligations des contribuables et des tiers se sont étendues à :

- l'obligation de communication de tous les supports d'information et aux données qu'ils contiennent;
- le droit de prendre connaissance de ces données à l'aide du matériel de l'entreprise;
- le droit de prendre connaissance des dossiers d'analyse comprenant la description des fichiers et des programmes, des manuels d'utilisation et de toute autre documentation relative au système;
- l'obligation de conserver aussi les supports d'information, les données qu'ils contiennent eussent-elles fait l'objet d'une impression.

En ce qui concerne la prise d'informations, elle doit être faite en présence des fonctionnaires chargés de la vérification, mais toutes les manipulations sont laissées au contribuable ou à son personnel. Les agents de l'administration ne sont pas autorisés à utiliser de quelque manière que ce soit le matériel informatique du contribuable contrôlé.

³⁰ Appel Bruxelles 30-06-1987, FJF 1988/13

³¹ Circ. Adm. N° Ci.RH.81/470.318, 07-05-1998, point 20, Bull. Contr. n° 783, 1998

³² Loi du 06-07-1994, M. B. 16-07-1994.

Au niveau des tiers, l'article 323 bis du CIR permet à l'administration de s'adresser à un tiers dont l'activité consiste à concevoir des programmes, afin d'obtenir des renseignements quant aux programmes mis au point, sans que cette demande doive nécessairement trouver son origine dans la vérification de la situation fiscale d'un contribuable déterminé³³.

De plus, si l'administration estime avoir des griefs à formuler à l'encontre d'un logiciel, elle sera bien sûr amenée à vouloir procéder à une vérification de la situation fiscale de ses utilisateurs. Elle pourra, à ce moment, contacter les clients de la firme qui auront l'occasion de défendre leur point de vue³⁴.

Dans le cadre des « données informatiques », la communication doit également se faire sans déplacement.

Toutefois, il n'y a pas que des similitudes entre les articles 315 et 315 bis du CIR.

C'est ainsi que l'article 315 indique que le contrôle de la situation fiscale du contribuable doit se faire sans déplacement de documents, mais que l'article 315 bis autorise l'administration fiscale à en prendre copie par le biais des programmes et fichiers informatiques.

Le fait que l'article 315 bis 1^{er} alinéa spécifie, d'une part, que le contrôle doit se faire sans déplacement de document et, d'autre part, que l'alinéa 3 permette la prise de copie est aberrant et augmente les pouvoirs d'investigations du fisc en lui permettant, par exemple, d'emporter sur disquette ou clé USB, un document qu'il n'aurait pu déplacer autrement.

Il ne faut pas être dupe, ces contrôles de logiciels ont pour but principal de vérifier, entre autres, si les programmes ne permettent pas des manipulations ayant pour principal objet de soustraire des bénéficiaires imposables et de vérifier si les logiciels comptables garantissent bien l'irréversibilité de la comptabilité, mais aussi de mettre à jour d'éventuelles comptabilités parallèles.

C. Le déplacement de documents

Il n'est pas contestable que la communication de tous livres et documents, en ce compris les données informatiques, doit se faire sans déplacement³⁵.

Cela implique que c'est à l'administration fiscale qu'il incombe de se déplacer pour effectuer ses contrôles et non à l'avocat de se rendre dans les locaux de l'administration.

Cette position est totalement rencontrée par l'administration fiscale qui précise dans ses commentaires que : « *Le contribuable peut uniquement être requis de communiquer ses livres et documents "sans déplacement". Les taxateurs ne sont donc pas autorisés à exiger que les livres et documents soient présentés dans les bureaux de l'administration, ou a fortiori, qu'ils y soient simplement déposés en vue d'une discussion ultérieure.*

Il s'ensuit que ces taxateurs doivent se rendre sur place pour effectuer les vérifications jugées nécessaires desdits livres et documents.

Étant donné que la comptabilité de l'entreprise doit, en règle, se trouver au siège de celle-ci, c'est à cet endroit que les agents chargés du contrôle de l'application des impôts sur les

³³ Doc. parl., Sénat, session 1993-1994, n° 1119-2, p. 28

³⁴ Circ. Adm. n° Ci.RH.81/470.318, 07-05-1998, point 26, Bull. Contr. n° 783, 1998

³⁵ Article 315, al. 1 du CIR

revenus exercent leurs investigations et que la communication de ces documents doit pouvoir avoir lieu, sans déplacement³⁶»³⁷.

Il faut bien reconnaître que les conditions dans lesquelles s'effectuent les contrôles sont fondamentalement différentes quand le contrôle a lieu chez le contribuable que lorsqu'il a lieu dans les locaux de l'administration.

Pour faire un parallèle avec le sport, il est toujours plus avantageux de jouer sur « son terrain », de recevoir « à domicile ».

Mais encore, « il résulte que tout déplacement de la comptabilité exclut le contrôle contradictoire. Il y a donc violation des articles 315 et 346 du Code, lesquels contiennent le principe selon lequel le contrôle et la rectification de la déclaration doivent se faire de manière contradictoire »³⁸.

La loi fiscale interdit donc, expressément, tout déplacement des documents.

Or, comme chacun le sait, cette loi est « d'ordre public » et elle est donc de stricte interprétation. Elle ne peut donc souffrir d'aucune dérogation sauf si une loi particulière y consent ou l'édicte expressément.

Toutefois, la loi du 21 décembre 2013 a ouvert de nouvelles possibilités d'investigations pour l'administration fiscale.

En effet, l'article 24 de la loi insère dans le CIR un nouvel article 315 ter qui prévoit que *«les agents de l'administration qui est en charge des impôts sur les revenus ont le droit de retenir les livres et documents, qui doivent être communiqués conformément à l'article 315, chaque fois qu'ils estiment que ces livres et documents sont nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers. Ce droit ne s'étend pas aux livres qui ne sont pas clôturés.*

La rétention visée à l'alinéa 1er fait l'objet d'un procès-verbal de rétention qui fait foi jusqu'à preuve du contraire. Une copie de ce procès-verbal est délivrée à la personne visée à l'alinéa 1er dans les cinq jours ouvrables qui suivent celui de la rétention ».

Ce nouvel article entré en vigueur le 1er janvier 2014 est le pendant de l'article 61§2 du CTVA (voir infra).

Il ne faut pas pour autant considérer que l'administration peut, sans plus, exiger la production de la comptabilité, des pièces et autres documents qu'elle entend vérifier.

Ce nouvel article cumulé au manque crucial de fonctionnaires conduit à des dérives de plus en plus fréquentes.

Il y a lieu de rappeler que la rétention de documents doit être nécessaire pour déterminer les revenus imposables, ou pour établir la déduction d'une TVA ou d'une amende.

³⁶ Q.P. n° 177, Vansteenkiste, Bull. des Q et R 1970/1971, p. 2038 et Bull.Contr. n° 489, p. 1642

³⁷ Com. Ir. n° 315/9

³⁸ L. Foguene, « Le rejet de la comptabilité et la taxation des revenus non déclarés », ANCB 8/1997, p.18

Les fonctionnaires disposent d'un pouvoir discrétionnaire, mais doivent l'exercer en tenant compte des principes généraux de bonne administration, et notamment de ceux d'égalité et de précaution.

Ce qui implique le droit de rétention de documents ne doit pas devenir une habitude.

Le principe général subsiste donc de la communication des documents sans déplacement.

Les motifs et circonstances conduisant à ce que les livres et documents soient emportés, doivent être décrits dans le procès-verbal et de manière précise.

Si le contribuable marque son accord, ou si le droit de rétention se fait sur sa requête, cette mention doit être précisée dans le procès-verbal.

Le droit de rétention doit s'exercer pour la durée normale de vérification.

Les documents doivent, à tout le moins, être restitués au contribuable ou à l'assujetti à partir du moment où un avis basé sur ces documents lui est adressé (par ex. un avis de rectification en matière d'impôts sur les revenus ou un relevé de régularisation en matière de TVA).

Le contribuable ou l'assujetti, peut réclamer un accusé de réception au moment du déplacement des documents.

Cet accusé de réception doit reprendre de manière sommaire les documents emportés, et par la suite un relevé précis devra être adressé.

Le procès-verbal de rétention de documents doit être établi en deux exemplaires.

Il faudra être particulièrement vigilant sur la rédaction de celui-ci.

Il est totalement exclu que des mentions « *factures d'achats 2014* » ou « *extraits bancaires 2014* » sans plus soient utilisées.

Il est de loin plus indiqué et prudent d'exiger des mentions comme « *factures d'achats 2014 numérotées de 1 à 678 dont aucun numéro ne manque* » ou « *extraits de compte bancaires 2014 ING numérotés de 1 à 142 dont aucun numéro ne manque* ».

En effet, quelles seraient vos possibilités de recours si, de manière non intentionnelle, certains documents venaient à manquer lors de la restitution ?

En ce qui concerne les demandes de renseignements (article 316 CIR), il est relativement courant que l'administration fiscale postule du contribuable qu'il envoie, préalablement au contrôle à effectuer, un ou plusieurs fichiers PDF contenant la reproduction intégrale des impressions des livres et journaux comptables.

Les formulaires usuels (formulaire 332) du fisc indiquent « *je crois opportun d'appeler votre attention sur les dispositions des articles 445, 449 et 450 du même Code qui prévoient l'application d'amendes administratives et de sanctions pénales en cas d'infraction à l'article 316 précité* ».

Cette procédure est fondamentalement illégale.

La Cour de cassation l'a confirmé dans son arrêt du 21 novembre 2014³⁹.

Selon la Cour suprême, il résulte de la connexité des articles 315 et 316 du CIR 1992 qu'un contribuable ne peut être contraint, dans le cadre d'une demande de renseignements, de remettre des livres ou documents à l'administration. Il est certes loisible à l'administration d'inviter le contribuable à y procéder « *sur base volontaire* ». Mais cela suppose que la remise des documents ne se fasse pas sous la menace de sanctions.

La Cour estime que les documents demandés par le biais de la demande de renseignements n'ont pas été obtenus de manière licite.

La Cour reconnaît par conséquent le droit de demander des documents, et dans ce cas elle n'a pas le droit d'obliger le contribuable à les lui envoyer, et surtout pas sous peine de sanction.

Le principe reste la consultation des documents sur place et sans déplacement.

Il s'en déduit que le fisc est obligé, sauf si le contribuable veut bien les lui adresser à son bureau, de venir consulter les documents sur place.

En conclusion, le déplacement illégal des livres et documents doit avoir une seule conséquence, la nullité des enrôlements qui s'ensuivent.

Bien que le fait de n'avoir pas refusé que l'on déplace ou que l'on emporte des documents ne puisse couvrir le vice de procédure, il faut, néanmoins, rester prudent et s'opposer fermement à tout déplacement illégal.

De plus, s'agissant d'une violation de la loi, *ab initio*, il ne pourrait pas y avoir de possibilité de réimposition sur base de l'article 355 du C.I.R.

Les éléments ou indices relevés de manière illégale lors du déplacement abusif des livres et documents ne pourront pas être utilisés au stade de la réimposition. Le vice de procédure restant entier.

En ce qui concerne, plus particulièrement le déplacement de données ou fichiers informatiques, l'article 315bis, al.3 du CIR autorise l'administration à requérir entre autres des copies, dans la forme que les agents souhaitent, des données enregistrées sur supports informatiques. Elle a le droit de retenir les copies ainsi requises.

Nous soulignerons néanmoins que certains fonctionnaires tentent, le plus souvent suite à une mauvaise interprétation de la loi, d'obtenir et d'emporter l'édition complète ou partielle de la comptabilité arguant du fait que cet article 315bis précise que « *les données enregistrées sur des supports informatiques doivent être communiquées sous une forme lisible et intelligible* ».

Il s'agit là d'un usage fautif des dispositions légales. Si tel était le cas, *quod non*, il n'y aurait plus aucune raison de maintenir comme telles les dispositions de l'article 315 CIR.

En effet, seules les données informatiques peuvent être emportées sur un support contenant des données exploitables par l'administration, fournies dans les configurations indiquées par ses agents.

³⁹ Cassation 21-11-14, Fiscologue 1411, p.11

Section 3. COMPTABILITE PROBANTE

La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises énonce les grands principes régissant la tenue de la comptabilité.

Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui la concernent.

La comptabilité doit couvrir l'ensemble des opérations et toute écriture en comptabilité s'appuie sur une pièce justificative.

Ainsi, les comptes tiers doivent incontestablement être inclus dans la comptabilité.

Les opérations doivent être enregistrées rapidement et régulièrement dans les livres légaux pour les avocats.

Il est formellement déconseillé de mélanger opérations privées et professionnelles.

L'avocat doit donc s'attacher à séparer son activité privée, de son activité professionnelle (comptes séparés, etc.)

Le Code d'impôt sur le revenu ne contient aucune définition de la comptabilité des commerçants ou des professions libérales, charges ou offices.

Il parle seulement de tous les livres documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables (article 315 du C.I.R) et de documents probants (voir article 49 du CIR).

Il n'est donc pas indispensable, pour qu'une comptabilité soit admise comme probante en matière d'impôts sur les revenus, qu'elle réponde à toutes les exigences de la législation sur la comptabilité.

Il a été jugé par la Cour d'appel de Gand (décision du 18 décembre 2007) que pour être probante, la comptabilité doit être étayée par des pièces justificatives et l'ensemble de cette comptabilité doit pouvoir être considérée comme suffisamment contrôlable, sincère et exact pour permettre un calcul précis des revenus, et ce, indépendamment de la question de savoir si la comptabilité concernée est conforme aux prescriptions de la législation comptable. La force probante⁴⁰ d'une comptabilité doit s'apprécier en fait.

On retiendra donc qu'il suffit, au niveau fiscal, que les livres et documents présentés forment un ensemble cohérent à l'aide duquel les revenus imposables peuvent être déterminés avec une certitude suffisante, que les écritures soient étayées par des pièces probantes et que le chiffre d'affaires comptabilité corresponde à la réalité⁴¹.

⁴⁰ Fisco., édit.n°1128, p.11

⁴¹ Anvers 4 novembre 1997, FJF 1998 page 130.

Dans cette optique que la jurisprudence a souvent fermée les yeux sur toute une série de petites imperfections et manquements et ambiguïtés mineurs qui peuvent apparaître dans la comptabilité d'un contribuable⁴².

Les Cours et Tribunaux qui sont régulièrement saisis de litiges portant sur le caractère probant de la comptabilité indiquent, sans équivoque, que l'administration fiscale agit souvent avec trop de formalisme et utilise de petits manquements aux lois comptables pour de facto considérer les comptabilités comme non probantes et inexactes.

Sans entrer ici dans une analyse approfondie ni un relevé exhaustif des motifs, certains manquements conduisant à des rejets justifiés peuvent être soulignés :

- mentions inexactes⁴³
- globalisation de recettes (un des motifs les plus fréquents)⁴⁴
- comptabilité reconstituée, incomplète ou inexistante⁴⁵
- recettes estimées⁴⁶
- erreurs grossières, négligences comptables⁴⁷
- erreurs ou discordances comptables⁴⁸
- documents mal établis, mal comptabilisés ou non suffisamment conservés⁴⁹
- absence d'inventaire⁵⁰
- solde de caisse créditeur
- logiciels comptables n'assurant pas l'irréversibilité de la comptabilité.

Il a même été jugé que l'administration qui ne procède pas au contrôle de la comptabilité d'un contribuable pendant de nombreuses années, viole le principe de bonne administration et crée, dans le chef de ce contribuable, la confiance légitime que sa comptabilité est probante⁵¹.

Il s'agit d'une décision audacieuse à laquelle l'Etat pourrait opposer le principe de légalité.

Section 4. CHARGE DE LA PREUVE

En ce qui concerne les revenus, la charge de la preuve incombe à l'administration.

Lorsqu'elle veut taxer des revenus supplémentaires, elle doit en prouver l'existence.

⁴² Gand, 21/05/2002, *Fisco*, édit. n° 855, p.11 .

⁴³ Cassation 14-12-1965, Pas., 1966, I, p.508

⁴⁴ Cassation 01-10-1968, Pas., 1969, I, p. 126 ; Appel Anvers 31-12-1992, FJF 1993/166 et 23-06-1998, FJF 1999/50 ; Appel Bruxelles 02-10-1998 ; Fiscologue 1998/687 ; Appel Gand 23-12-1998, FJF 1999/97 ; Appel Anvers 20-02-2001, FJF 2001/136

⁴⁵ Appel Liège 25-02-1981, FJF 1982/138 ; Appel Liège 24-04-1985, FJF 1986/86 ; Appel Anvers 04-11-1997, FJF 1998/51

⁴⁶ Appel Liège 12-06-1985, FJF 1986/79

⁴⁷ Appel Bruxelles 17-06-1993 ; Appel Liège 23-06-1993

⁴⁸ Appel Liège 13-03-1985, FJF 1985/136

⁴⁹ Appel Mons 30-11-1983, FJF 1984/31 ; Appel Gand 14-12-1984, FJF 1985/187 ; Appel Liège 13-03-1985, FJF 1985/161

⁵⁰ Appel Liège 12-02-1997, FJF 1997/134 ; Appel Anvers 05-01-1999, FJF 1999/141 ; Appel Bruxelles 25-04-2001, FJF 2001/293

⁵¹ Civ. Anvers 4 mai 2005, RGCF 2005/5 page 330 ; Mons, 21 novembre 2003 RGCF 2005/4 page 27.

Pour ce faire, elle peut utiliser la preuve par écrit, les présomptions de l'homme et les présomptions légales instaurées par le Code (taxation par comparaison, taxation indiciaire).

Par contre, lorsqu'un contribuable veut déduire des charges professionnelles, la preuve de la réalité et du caractère professionnel de ces charges lui revient.

Comme le soulignait Marc Baltus de manière générale : « *en matière fiscale, si la charge de la preuve incombe au fisc, il courra le risque de voir la matière imposable lui échapper faute de pouvoir en démontrer l'existence, et si la charge de la preuve incombe au redevable, c'est lui qui courra le risque de devoir payer un impôt qu'il ne doit pas*⁵² ».

Section 5. LES CHARGES PROFESSIONNELLES

L'avocat a le choix entre la déduction des charges réelles (avec justificatifs) et la déduction forfaitaire.

Le système du forfait est généralement moins avantageux.

Les charges sont alors calculées sur base d'un pourcentage des revenus professionnels bruts diminués des cotisations de sécurité sociale.

Les pourcentages sont fixés comme suit, sachant que le forfait ne peut, en aucun cas, dépasser 2.592,50 euros .⁵³

- 20 p.c. de la première tranche de 3.750 EUR
- 10 p.c. de la tranche de 3.750 EUR à 7.450 EUR
- 5 p.c. de la tranche de 7.450 EUR à 12.400 EUR
- 3 p.c. de la tranche excédant 12.400 EUR

Suite à la signature d'un accord collectif avec le barreau, une évaluation forfaitaire (à défaut d'éléments probants) de certains frais, est admise par l'administration pour les frais ci-après : frais de représentation (réception, cadeaux, mondanité, obligations professionnelles analogues), produits d'entretien des locaux professionnels, petits frais de bureaux, cotisations à caractère social pour association, publications diverses, sans facture, etc.

L'article 342/59 du CIR admet que ce forfait soit calculé au départ des recettes brutes comme suit :

- 3% de la première tranche jusqu'à 25.000 € ;
- 2% de la tranche de 25 à 50.000 € ;
- 1% pour la dernière tranche de 25.000 €.

Ces pourcentages sont majorés de 2% pour le doyen, vice-doyen, les bâtonniers, les secrétaires de l'ordre national, le dauphin. 1% pour les membres du conseil de l'ordre.

Attention l'application du forfait conclu pour les frais de représentation et les frais divers, exclu la possibilité d'arrêter un accord individuel et de déduire des charges réelles en surplus pour ces postes.

⁵² M. Baltus, *Morale fiscale et renversement du fardeau de la preuve*, Bruxelles, Bruylant, 1981, p. 129.

⁵³ Article 51, 4° du CIR 92.

Il est admis un forfait pour les déplacements à l'étranger de 25 € par jour couvrant les frais de nourriture et autres frais divers de séjour à l'exclusion du coût du transport et de l'hôtel. Ce forfait peut être majoré suivant les circonstances propres au pays dans lequel l'avocat se rend⁵⁴.

En matière de charges professionnelles réelles, le contribuable supporte seul le fardeau de la preuve et il lui incombe donc de rapporter la preuve des charges qu'il postule, de préférence au moyen de documents probants.

L'article 49 du CIR dispose que « *à 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 ».

C'est sans conteste une obligation importante qui pèse sur les épaules du contribuable et dont les conséquences peuvent être parfois très lourdes.

La déduction déduire ses frais est subordonnée aux quatre conditions suivantes qui doivent être réunies simultanément⁵⁵ :

- ils doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- ils doivent avoir été faits ou supportés pendant la période imposable, étant entendu que sont considérés comme tels les frais professionnels qui, pendant cette période, ont été payés ou supportés ou ont acquis le caractère de dettes ou pertes liquides et certaines et sont comptabilisées comme telles;
- ils doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables;
- ils doivent être justifiés par le contribuable quant à leur réalité et leur montant.

La justification de cette règle, souvent lourde pour le contribuable, se trouve dans l'exposé des motifs de la loi du 25 juin 1973, selon lequel « *pour permettre à l'administration des contributions directes de combattre plus efficacement, qu'elle n'a pu le faire jusqu'ici, les exagérations manifestes souvent constatées en matière de déduction de dépenses ou de charges professionnelles, le gouvernement estime qu'il convient d'exclure expressément la déduction...des dépenses ou charges dont le contribuable ne justifie pas la réalité et le montant au moyen de documents probants...au moment où tout doit être mis en œuvre pour*

⁵⁴ Voir Circulaire du 15-04-2011, n° Ci.RH.241/598.417

⁵⁵ Com. Ir. 49/1.1 – Voir également Cassation, 5 juin 1975, Pas. 1976, I, p. 958 « le caractère professionnel rendant une charge ou une dépense déductible des revenus imposables dépend de la condition, notamment, qu'elle fut faite ou supportée en vue d'acquérir et conserver des revenus imposables, qu'elle n'eût pas un caractère personnel ou qu'elle fût nécessaire à la profession ».

combattre la fraude fiscale...au moment où diverses dispositions légales ou réglementaires introduites à cet effet imposaient délivrance de factures, de reçus, etc. d'un modèle officiel, pour toute une série d'opérations dont le coût constitue une dépense ou charge professionnelle pour le débiteur, il ne se concevrait pas que celui-ci puisse encore revendiquer la déduction des dépenses ou charges dont il s'agit, sans qu'il puisse produire, lorsque la demande lui en sera faite, le document justificatif qui a dû lui être délivré par l'autre partie ».

Cette preuve initiale est de plus assortie de nombreuses autres dispositions légales pouvant mettre à mal leur déductibilité. On citera notamment, de manière non limitative, les articles 53 et 57 du CIR qui, pour le premier, limite ou conditionne la déductibilité et qui, pour le second, la conditionne à l'établissement de documents divers.

1. Se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle

Cette première condition résulte notamment de deux arrêts de la Cour de cassation⁵⁶.

Cette condition implique que les frais mixtes (exposés partiellement pour l'exercice de l'activité professionnelle et partiellement à des fins privées) doivent être ventilés suivant des quotités à convenir entre le contribuable et le service de taxation, en vue d'en déterminer le montant déductible.

Par ailleurs, il ne suffit pas d'établir - même au moyen de documents - la réalité et le montant de certains frais (notamment en ce qui concerne les frais de réception et de restaurant, les frais de carburants pour autos, les achats de boissons et de cadeaux, etc.) et de tenir compte, le cas échéant, des limites de déduction fixées par la loi; il faut en outre acquérir la certitude que la totalité ou que la partie de ces frais dont l'intéressé revendique la déduction de ses revenus professionnels, a effectivement un caractère professionnel.

A ce sujet, il faut encore préciser que si les frais doivent nécessairement se rattacher à l'exercice de l'activité professionnelle pour être déductibles, aucune disposition légale n'exige en outre que ces frais aient été faits au moyen de fonds déjà affectés à l'exercice de l'activité professionnelle⁵⁷ (ex : l'amortissement d'un bien donné est admis).

2. Avoir été faits ou supportés pendant la période imposable

On sera ici particulièrement attentif au principe de l'annualité de l'impôt et peut être plus dans le cas de personnes physiques tenant des comptabilités simplifiées. Il est là aussi particulièrement indiqué de tenir compte de toutes les charges afférentes à l'exercice et, à l'instar des comptabilités des sociétés tenues dans le respect du droit comptable, d'inclure dans le résultat les factures à recevoir, charges à imputer et autres provisions.

⁵⁶ Cassation, 8 décembre 1959, Bull.Cont. 363 p. 538 et Cassation, 1^{er} décembre 1964, Bull.Cont. 423 p. 538.

⁵⁷ Cassation, 22 avril 1958, Martens, Bull.Contr., n° 344, p.297 et 12 novembre 1958, Vertrunge, Bull. Contr., n° 350, p.75

3. Avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables

L'article 49 du CIR comprend ces deux mots importants : « en vue ». Cela implique qu'il n'y a pas d'obligation de résultat.

Suivant le prescrit légal, la preuve est rapportée à compter du moment où le contribuable démontre qu'au moment où il a engagé telle ou telle dépense, il escomptait augmenter ou consolider son chiffre d'affaires et ses revenus.

La loi n'exige pas comme condition de déduction des frais professionnels qu'ils aient été exposés durant le même exercice que celui qui a permis de recueillir les revenus imposables auxquels ils se rapportent⁵⁸.

Ce principe a été repris par la Cour de cassation « *...cet article ne requiert pas que les dépenses ou les charges professionnelles aient été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables relatifs à l'exercice au cours duquel elles ont été faites ou supportées* »⁵⁹.

4. Etre justifiés par le contribuable quant à leur réalité et leur montant

Il incombe donc au contribuable de justifier de la réalité de ses dépenses⁶⁰.

Lorsqu'il en est requis par l'administration, le contribuable a donc l'obligation de les justifier, au moyen de documents probants tels factures, reçus, conventions, contrats, etc....

En effet, la mention pure et simple de ces charges dans la comptabilité ne suffit pas⁶¹.

La motivation du législateur vis-à-vis de cette référence à des documents probants est simple : d'une part de permettre à l'administration d'être très sévère dans l'appréciation du caractère déductible des charges professionnelles et d'autre part, de lui donner les moyens de s'assurer que cette déduction est contrebalancée par une taxation dans le chef du fournisseur.

Le commentaire administratif⁶² donne une définition très limitative de la notion de document probant « *cette preuve est, notamment, fournie par la facture, lorsque la législation en matière de T.V.A. la prescrit, le reçu fiscal dont il est question à l'article 320, § 1 du C.I.R.1992, quand ce reçu est obligatoire, toute autre pièce imposée par une disposition légale ou réglementaire quelconque. Ce n'est que lorsqu'il n'est pratiquement pas possible de produire ces pièces qu'on peut se contenter de moyens de preuves admis par le droit commun, autres que des documents, ou qu'il est légalement permis de conclure un accord individuel ou collectif avec le contribuable ou des groupements professionnels* ».

⁵⁸ Trib. Mons, 21 janvier 2000, FJF 2000/104

⁵⁹ Cassation, 3 novembre 2000, rôle F980058Nt, www.cass.be

⁶⁰ Cassation, 19 novembre 1968, www.cass.be et Pas. 1969, I, 282.

⁶¹ Cassation, 16 mai 1986, Pas. 1986, I, 1137.

⁶² Com.Ir. 49/19.

Accord individuel

L'administration peut accepter un certain montant ou une certaine quotité de charges professionnelles. Dans ce cas, cette quote-part pourra être déduite les années ultérieures sauf modification de la situation professionnelle.

Un tel accord ne peut être dénoncé par l'administration que pour l'avenir. On citera à titre d'exemple : « quote-part déductible sur immeuble, téléphone, quote-part professionnelle pour un véhicule, etc. »

Evaluation des frais professionnels à un montant raisonnable

Lorsqu'il n'y a pas suffisamment de documents probants, il est toujours possible d'invoquer l'article 50 du CIR qui oblige le fonctionnaire à accepter des frais professionnels évalués de manière raisonnable.

L'évaluation de ce montant raisonnable peut s'appuyer sur la comparaison avec d'autres contribuables similaires ou être calquée sur les indemnités qui sont allouées dans la fonction publique.

Imaginons un avocat qui n'a pas conservé la preuve de ses frais de carburant (mais pourrait établir le nombre de kilomètres parcourus).

Le caractère déraisonnable des charges professionnelles

L'article 53, 10° du CIR précise que « Ne constituent pas des frais professionnels : tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ».

Le commentaire administratif⁶³ souligne que seuls les frais normaux qui peuvent être justifiés de façon raisonnable par les besoins professionnels peuvent être déduits des revenus professionnels.

Cet article 53, 10° du CIR limite la déduction des charges professionnelles et constitue une exception à la règle générale de l'article 49 du CIR.

La charge de la preuve du caractère déraisonnable des charges incombe à l'administration fiscale.

En outre, dès que celle-ci vient à contester le caractère raisonnable d'une charge, cela implique qu'elle reconnaît son caractère professionnel.

Le Tribunal de première instance de Gand⁶⁴ a, à cet effet, souligné que « *l'application de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992 comporte de manière implicite, mais indéniable la reconnaissance que ces frais sont des frais professionnels, même s'ils sont excessifs. Dans ce cas, c'est la tâche de l'administration de faire savoir, dépense par dépense, ce qu'elle trouve excessif et pourquoi. En rejetant sans plus tout ce qui dépasse les recettes, l'administration agit de manière complètement arbitraire et sans aucune base légale. Le caractère déraisonnable de la dépense n'est pas prouvé par le simple fait d'une prétendue*

⁶³ Com.Ir. 53/184.

⁶⁴ Trib. Gand, 2 février 2006, FJF 2006/251

disproportion entre les recettes réalisées et les frais engagés. Etant donné que, pendant la taxation, les comptes du contribuable n'ont à aucun moment été rejetés et qu'aucune intention n'a même jamais été marquée en ce sens, l'administration ne peut plus, pendant la procédure judiciaire contester le caractère probant de la comptabilité ».

Cette même juridiction avait déjà précédemment mis en exergue le caractère arbitraire d'un rejet « sans plus » des charges professionnelles : « *De la disproportion entre les revenus recueillis et les dépenses professionnelles, on ne peut pas en soi déduire que les frais professionnels sont déraisonnables. Le fait que pour l'année de la dépense, les revenus sont restés en deçà des attentes et que suite à cela, les résultats d'exploitation ont été négatifs ne conduit pas de facto à la conclusion que cette dépense est déraisonnable. Le fonctionnaire taxateur a accepté le caractère professionnel des charges professionnelles déclarées. Il appartient à l'administration de prouver que les dépenses non admises excèdent de manière déraisonnable les besoins professionnels.*

Considérant que l'administration s'est limitée, dans sa détermination des dépenses professionnelles, à postuler un montant égal soit au montant des frais remboursés, soit aux commissions ou honoraires reçus; qu'en tenant seulement compte du montant des frais remboursés sans plus de justification, l'administration a établi les impositions de manière arbitraire⁶⁵ ».

Examinons quelques exemples pour illustrer le propos :

a. Disproportion entre les charges et les revenus.

Il ne découle pas du simple fait de l'existence d'une disproportion entre les frais entraînés par une profession accessoire et les revenus qu'elle génère que ces frais dépasseraient pour autant de manière déraisonnable les besoins professionnels.

Il en va par contre ainsi lorsque la disproportion se répète d'année en année.

En l'espèce, le contribuable a débuté son activité accessoire durant le second semestre de l'année 2000. Tant durant la première année d'activité que durant l'année 2001, les dépenses ont été de loin supérieures aux revenus générés.

Lorsqu'il existe durant deux années une disproportion entre les revenus et les dépenses et qu'aucun indice ne laisse présumer que l'activité accessoire deviendra rentable, les dépenses ne sont pas raisonnablement justifiées par les besoins professionnels.

Dès lors, les services de taxation ont rejeté à bon droit les frais liés à la profession accessoire pour les deux premières années d'activité dans la mesure où ils dépassaient les revenus générés par l'activité accessoire⁶⁶.

Si cette jurisprudence donne une image du mode de raisonnement, elle n'en est pas moins critiquable. Le Tribunal suit la position administrative alors que le contribuable ne se trouve que dans sa deuxième année d'exploitation. Il perd ainsi de vue que les buts poursuivis ne s'atteignent pas toujours dans des délais aussi courts. Une position aussi restrictive est dangereuse et serait préjudiciable à bon nombre de jeunes entrepreneurs.

⁶⁵ Trib. Gand, 2 février 2006, FJF 2007/130

⁶⁶ Trib. Bruges, 18 décembre 2006, Courrier fiscal 4/2007, p. 2007/311 et sv.

L'analyse de la jurisprudence tend à démontrer que l'administration a tendance à invoquer le caractère déraisonnable des charges revendiquées lorsque les revenus professionnels ne sont pas suffisants pour couvrir celles-ci et que cela débouche sur un résultat d'exploitation négatif⁶⁷.

b. Frais de véhicule

Il faut reconnaître que d'aucuns apprécient les belles mécaniques. D'un autre côté, il est tout à fait certain que la voiture joue un rôle important, sur le plan de l'image, dans les relations d'affaires ou commerciales actuelles.

L'administration a maintes fois considéré que certains modèles atteignant parfois des prix élevés étaient totalement déraisonnables par rapport à l'activité.

Ici comme dans bien d'autres matières, tout sera une question de fait. La nature et l'ampleur de l'activité professionnelle sont des éléments majeurs dans l'appréciation du caractère raisonnable de la dépense.

➤ Frais de voiture rejetés

- La société requérante a acquis une Porsche 944 pour servir aux déplacements d'un membre de son personnel; elle soutient que l'achat de ce véhicule constitue un investissement professionnel.

L'administration n'a admis qu'en partie le caractère professionnel de cet investissement, considérant que la relation nécessaire entre l'activité professionnelle de la société (gestion technique, administrative et commerciale des chantiers de construction de la SPRL F.) et l'acquisition d'un véhicule de prestige pour une employée subalterne (déléguée commerciale et employée administrative avec une rémunération mensuelle de 40.000 frs et la disposition d'un véhicule pour son usage professionnel et privé) n'était pas établie.

La requérante fait valoir que la mise à disposition de ce véhicule a permis l'acceptation d'un salaire modeste et que l'Administration ne peut juger de l'opportunité de cette acquisition dès lors qu'elle n'est pas manifestement déraisonnable.

La cour décide que la requérante ne prouve ni le caractère nécessaire de la dépense (elle n'est pas provoquée par l'activité de la société, mais par la volonté d'engager madame X qui n'a pourtant pas de qualification particulière dans la société) ni son caractère raisonnable (elle est sans commune mesure avec le rang de l'employée et ne correspond pas au volume de l'entreprise qui a déclaré un revenu imposable de 732.537 F et qui a pour objet social la prestation de services pour un seul client⁶⁸).

- Une SA, dont l'activité consiste à exploiter des immeubles et des biens mobiliers, a acheté en 1992 une Mercedes 500 SL pour un prix de quelque 3 millions BEF. Cette voiture était utilisée exclusivement par un administrateur qui disposait aussi, en raison des activités qu'il exerçait parallèlement pour une SPRL, de trois autres véhicules.

⁶⁷ Appel Gand, 15 mai 1997, Courrier fiscal 97/473 ; Appel Anvers 23 novembre 1999, Fisconet.be, Appel Gand, 9 décembre 1999, FJF 2000/105 ; Appel Anvers, 8 juin 2000, Courrier fiscal 2000/439

⁶⁸ Appel Mons, 2 mars 1989, Fisconet.be

Le juge constate que les frais de voiture de la SA pour les exercices d'imposition litigieux s'élevaient à 45 % au moins du total des frais professionnels, avec un prix de revient au kilomètre de 39 BEF, sans que cette dépense puisse être justifiée d'une façon quelconque au regard des besoins professionnels. Compte tenu de ces éléments, c'est à juste titre que l'Administration a considéré que les frais de voiture portés en compte dépassaient de manière déraisonnable les besoins professionnels, et qu'elle a ramené ces frais à des proportions raisonnables⁶⁹.

On pourrait citer le cas d'un jeune avocat qui achète une voiture très coûteuse alors que ses revenus sont modestes.

Mesdames, Messieurs les Stagiaires, attendez avant d'acheter une Porsche ...

➤ **Frais de voiture acceptés**

- Le caractère déraisonnable d'une dépense doit s'apprécier en fonction des circonstances concrètes de chaque cause, et non en fonction d'une norme générale.

Ainsi, il ne peut être accepté que des frais de véhicule soient nécessairement considérés comme déraisonnables dès le moment où ils dépassent de 50 % l'indemnité fixée pour le remboursement kilométrique accordé aux agents de l'Etat.

L'acquisition, par une société, d'une voiture de standing utilisée par son gérant, peut être rendue indispensable par ses relations d'affaires et les nécessités de son expansion dans un secteur de pointe⁷⁰.

- Afin d'éviter que l'administration ne se prononce de façon arbitraire sur l'opportunité des dépenses exposées par les contribuables, le fisc ne peut invoquer l'article 53, 10° du C.I.R.92 et limiter le montant des frais professionnels que lorsqu'il établit que l'objet des frais et leur montant sont déraisonnables et ne sont pas en proportion avec l'activité professionnelle du contribuable. Le fisc n'apporte pas cette preuve en l'espèce. Il ne peut en effet pas être sérieusement contesté que le gérant de la société doit disposer d'une voiture pour exercer sa profession et que le fisc ne peut se prononcer sur la façon dont un contribuable gère ses affaires. Il n'est que normal qu'un contribuable désire acquérir une voiture fiable et sûre. Le fait qu'il soit tenu compte lors du choix de la voiture du statut afférent à la profession de médecin ne constitue pas une raison pour limiter les frais de voiture⁷¹.

- Puisque les services de taxation n'ont pas contesté le caractère professionnel des frais de voiture qui ont été déduits, c'est à l'Administration qu'il appartient d'établir que les frais de voiture sont (en partie) exagérés. Aucun des arguments avancés par l'Administration n'est de nature à justifier en l'espèce de l'application de l'art. 53, 10° CIR 1992. Compte tenu de l'activité professionnelle spécifique de la société, de son chiffre d'affaires et de son résultat d'exploitation, les frais afférents aux voitures (dépenses afférentes à quatre voitures de luxe qui sont mises à la disposition de deux administrateurs) sont justifiés. La Cour examine notamment la proportion entre les frais afférents aux voitures et le chiffre d'affaires de la société et constate que pour chacune des années de revenus concernées, cette proportion est raisonnable⁷².

⁶⁹ Trib. Gand, 18 octobre 2005, Fiscologue 1007, p. 14

⁷⁰ Appel Liège, 12 mars 1999, FJF 99/168

⁷¹ Trib. Gand, 5 janvier 2005, Courrier Fiscal, 2005/457

⁷² Appel Bruxelles, 5 février 2003, FJF 2003/309

c. Frais de représentation, restaurant ...

Dans ce domaine également, l'administration a souvent tendance à contester d'abord le caractère réellement professionnel de ces charges et ensuite, si elle n'y parvient pas, à les considérer comme déraisonnables.

Avant d'émettre un avis, on examinera toujours les éléments de fait : quelle est l'activité, à quel type de clientèle s'adresse-t-elle, quel est le chiffre d'affaires, quel est le résultat dégagé, etc....

Il est utile d'indiquer la personne rencontrée en vue d'un contrôle éventuel et de payer au moyen d'une carte bancaire.

Il paraît totalement évident que les frais de restaurant seront fondamentalement différents d'un cas à l'autre. De plus, certaines activités ne nécessitent que peu ou prou de telles dépenses.

Quelques exemples :

1. Une société avait déduit en charges professionnelles une facture d'achat de boissons de champagne qu'elle prétendait avoir acheté tant pour l'organisation de réceptions à caractère professionnel que comme cadeaux d'affaires.

La Cour estime que l'administration n'apporte aucun élément concret permettant de douter du caractère professionnel des frais.

« Attendu que pour le surplus, la circonstance que dans la période litigieuse le chiffre d'affaires de la société requérante était plutôt en baisse ne permet pas davantage la conclusion qu'en tire l'administration, mais semble confirmer la nécessité d'un effort promotionnel plutôt que de donner lieu à des achats somptuaires de boissons de luxe »⁷³.

2. Un jugement en sens contraire concernait un médecin qui avait postulé la déduction de frais relatifs à l'achat de vins et justifiait cette dépense par le fait que « ...c'est pour des raisons d'économies et parce qu'elles étaient admises fiscalement que la société a décidé de continuer à remplacer les dépenses de restaurant et de mission habituelles par des dépenses de vin (...) que le Dr Q., médecin légiste est tenu dans le cadre de son activité professionnelle de répondre aux invitations reçues par la magistrature, les services de la police criminelle et certains confrères. Elle a pour habitude de les recevoir en outre à son domicile où leur est proposée une collation (vins).

Le Dr R., médecin généraliste, reçoit régulièrement des confrères à son domicile (réunions pour l'organisation du rôle de garde, remerciements pour l'intervention de certains confrères, par exemple) ».

In casu, la Cour d'appel de Liège a rappelé que « la circonstance que la dépense aurait été exposée par une société commerciale ne suffit pas, en soi, à conclure au caractère professionnel de la dépense: ... la requérante doit démontrer en quoi les dépenses

⁷³ Appel Bruxelles, 29 septembre 1995, fisconet.be

litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie par ses statuts».

Elle a rejeté la déduction de ces charges au motif que *« la requérante ne démontre ni la réalité ni le caractère professionnel de la dépense; qu'elle reste en défaut de prouver, d'une part, que les vins achetés ont bien été utilisés aux fins sus vantées et, d'autre part, que ces soi-disant pratiques sont inhérentes à l'exercice de la profession, c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale et que la requérante reste en défaut de justifier en quoi, dans un domaine où les compétences professionnelles propres constituent ou doivent constituer le critère déterminant, le prétendu fait de servir du vin à des acteurs judiciaires ou à des confrères pourrait contribuer au maintien ou à l'essor de relations professionnelles⁷⁴».*

3. A l'occasion du mariage de son fils, un notaire invite sa clientèle à une réception. Il veut déduire le coût de cette réception au titre de "frais de représentation". L'Administration refuse, estimant qu'un mariage constitue un événement qui relève purement de la vie privée. Le Tribunal de première instance de Gand ne partage pas cette opinion. Selon le Tribunal, il ne saurait être contesté qu'un notaire *"est tributaire pour ses revenus professionnels de ses relations avec sa clientèle"*. Il s'ensuit qu'inviter à ce genre de réception *"d'importants clients et relations professionnelles"* est une conséquence logique de la fonction de notaire. Le coût de la réception constitue donc bien une charge professionnelle déductible, d'autant, ajoute le Tribunal, que cette réception s'est tenue en l'espèce à proximité immédiate de l'étude du notaire et que, s'agissant de la fête de mariage proprement dite (qui s'est déroulée un autre jour), aucune dépense n'a été déduite en charge professionnelle.

Par ailleurs, le Tribunal estime que le fait que le notaire déduise déjà un montant forfaitaire au titre de frais de représentation ne constitue pas un motif permettant de rejeter la déduction du coût de la réception : en effet, donner une *"réception professionnelle pour la clientèle"* à l'occasion d'un mariage entraîne *"une charge exceptionnelle qui n'interviendra qu'une seule fois"*, alors que le forfait *"couvre plutôt les frais de représentation habituels⁷⁵"*.

Dans le cadre précis des frais de réception à l'occasion d'un mariage ou de toute autres fêtes ayant également un caractère privé, on restera toujours attentif (et peut-être plus que pour les autres charges) à se ménager la preuve irréfutable du caractère professionnel partiel de ceux-ci. En l'espèce, seule une liste détaillée des participants pourra permettre une juste appréciation de la quotité professionnelle admissible en charges.

En l'absence de pareil document, le contribuable risque fortement de voir ses revendications rejetées *« s'il ne peut être exclu qu'une partie des frais [d'une fête de mariage] puissent présenter un caractère professionnel dans la mesure où ils auraient été exposés pour recevoir des confrères avec lesquels le [contribuable] aurait des relations professionnelles, force est de constater qu'en l'espèce, le [contribuable] ne produit aucun élément permettant de déterminer la quote-part de ces frais dans le total des dépenses exposées. Par conséquent, le contribuable n'a pas apporté la preuve exigée par l'article 49 C.I.R. 1992, si bien que la déduction est rejetée⁷⁶».*

⁷⁴ Appel Liège, 3 décembre 2003, Rôle 1998/FI/126, CDR c/ Etat belge

⁷⁵ Trib. Gand, 10 février 2005, Fiscologue 980, p. 9, voy. également Appel Mons, 18 avril 1997, FJF 97/196.

⁷⁶ Trib. Liège 4 novembre 2004, Fiscologue, 971, p.9

Section 6. SIGNES ET INDICES

Nous consacrerons quelques lignes à la problématique de la taxation par signes et indices visée à l'article 341 du CIR⁷⁷ et ce, principalement, à l'attention des jeunes avocats.

Il est relativement fréquent que des avocats stagiaires ou récemment inscrits au tableau doivent impérativement faire appel à des aides financières extérieures.

Si cela est facilement compréhensible, il faut toutefois être particulièrement prudent et aborder cette problématique correctement.

L'avocat doit dans tous les cas se ménager la preuve des aides financières extérieures qu'il a reçues.

Il est courant que parents, grands-parents ou autres viennent en aide à l'avocat débutant en lui donnant de l'argent directement de la main à la main.

Cette manière de procéder doit être formellement déconseillée.

Le bénéficiaire, bien évidemment, va utiliser ces sommes pour ses besoins privés et professionnels.

Partant, lorsque l'administration fiscale établira la balance indiciaire, il y aura inmanquablement un déficit indiciaire qui débouchera sur une rectification de la taxation à due concurrence.

Ce déficit indiciaire découlera la différence entre les dépenses professionnelles et celles dites «de ménage» (loyers, nourriture, vêtements, partie privée des charges professionnelles, remboursement de prêts et financements ...) et les recettes et autres revenus déclarés.

Il est donc primordial de faire transiter ces aides par l'un ou l'autre compte bancaire, qu'il soit privé ou professionnel. De cette manière, la preuve des rentrées financières extérieures sera rapportée et tout problème d'insuffisance indiciaire écarté.

Il est à signaler que depuis 2011, l'article 322 du C.I.R a été modifié, et lorsque l'administration dispose d'un ou plusieurs indices de fraude, ou lorsqu'elle envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article 341 (taxation indiciaire), elle pourra si le contribuable ne lui fournit pas les éléments demandés dans le délai indiqué, lever le secret bancaire et demander la production des extraits bancaires, et également demander tous renseignements pouvant être utiles pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable.

Après cette réforme, on peut dire que le secret bancaire est devenu actuellement une exception.

⁷⁷ « Sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés. Lorsque la preuve contraire fournie par le contribuable se rapporte à des ventes de valeurs mobilières ou d'autres instruments financiers qu'il a acquis au titre de placement, les bordereaux ou documents d'achat et de vente invoqués ne font preuve à l'égard de l'administration des contributions directes que s'ils portent la mention "nominatif" et sont établis au nom du contribuable ou des personnes dont il est l'ayant-droit »

Section 7. TAXATION DES INDEMNITES BAJ

Les indemnités «pro deo» perçues par les avocats en application des articles 455, § 2, alinéa 2 et 455bis, § 2, alinéas 1er et 2 du Code judiciaire constituent des revenus visés aux articles 23, § 1 et 27 du CIR. Elles sont taxables pour l'année de leur perception.

Si, du fait de l'autorité publique, ces indemnités sont liquidées en une fois et postérieurement à l'année des prestations, elles peuvent, en principe, bénéficier de la taxation distincte au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à douze mois de prestations conformément à l'article 171, 6°, du CIR78.

Nombreux sont ceux qui ont tenté à maintes reprises de faire bénéficier à ces indemnités, un régime fiscal plus favorable compte tenu de la tardiveté de leur paiement.

En 2004, un avocat tenta même de faire admettre que ces indemnités pro deo étaient des indemnités compensatoires. Il fut débouté⁷⁹.

En 2008, la Cour d'appel de Liège a admis que des indemnités pro deo puissent bénéficier de cette imposition distincte⁸⁰. Elle considérait que compte tenu de l'organisation particulière de l'aide juridique, le paiement des indemnités n'intervenait, au mieux, que l'année suivante celle des prestations. Elle en a déduit qu'étant donné que cela était du ressort du ministère de la Justice, la condition selon laquelle le retard doit être du fait de l'autorité publique était remplie.

Malheureusement, la Cour de cassation a cassé cet arrêt⁸¹.

Selon la Cour de cassation, le fait que les indemnités relatives à l'assistance juridique des avocats soient payées au plus tôt dans le courant de l'année qui suit celle des prestations n'est pas relevant pour pouvoir les imposer au régime plus favorable des arriérés.

La Cour considère que ce n'est que suite au mode particulier mis en place pour le calcul des indemnités que celles-ci sont versées tardivement et en tout cas, l'année qui suit celle de la clôture des prestations.

Elle souligne que les termes «par le fait de l'autorité publique» signifient que la tardiveté du paiement ou de l'attribution de rémunérations doit être imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique.

Et la Cour de conclure que donner une autre signification à l'expression «par le fait de» viole l'article 171 du CIR.

Cet arrêt est particulièrement surprenant du fait qu'il est nettement plus sévère que la position administrative qui, dans la majorité des cas, sur base du commentaire administratif

⁷⁸ QP Député Stengers, n° 164, Bulletin des Q.R., Chambre, session extraordinaire 1991/1992, du 14/09/1992, n° 26, p. 1787

⁷⁹ Bruxelles, 21-05-2004, Fiscologue 950/2004.

⁸⁰ Appel Liège 25-01-2008

⁸¹ Cassation, 23-04-2010, Juridat, F.08.0042.F/1

171/34482, taxe les indemnités en calculant dossier par dossier le nombre de jours écoulés entre la date de désignation et la date des derniers devoirs et en ne retenant comme taxable au taux progressif que

Indemnité (nombre de point x valeur) x 365

nombre de jours écoulés

le solde étant considéré comme arriéré.

Quoi qu'il en soit, même s'il reste quelques contrôles qui appliquent le commentaire, la pratique nous montre que l'administration fiscale s'est attachée aux conclusions de la Cour de cassation et postule la taxation des indemnités BAJ suivant le régime normal de la progressivité.

Nous renvoyons également le lecteur au chapitre 3 relatif à l'Avocat et l'aide juridique ainsi, plus spécialement, qu'à la section 4, § 7 de ladite contribution qui aborde la décision de la Cour Constitutionnelle du 25 février 2016 en matière de taxation des indemnités BAJ.

Section 8. SECRET PROFESSIONNEL ET DROIT AU SILENCE

Le secret professionnel a un caractère d'ordre public et sa violation est sanctionnée par l'article 458 du Code pénal⁸³.

Il a pour objet la protection de son client contre les investigations du fisc et non de permettre à l'avocat de se soustraire lui-même à ses obligations fiscales⁸⁴.

En principe donc, un avocat est tenu, comme tout contribuable, de produire tous les livres et documents afin de permettre de vérifier sa propre situation fiscale.

⁸² « Le régime spécial d'imposition visé à l'article 171, 6°, du C.I.R. 1992 (imposition distincte au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables), s'applique également aux honoraires relatifs à des prestations qui ont été fournies sur plus de douze mois et qui, par le fait de l'autorité publique, n'ont pas été payés au cours de l'année des prestations, mais ont été attribués en une seule fois.

Ces honoraires sont subdivisés prorata temporis en deux parties:

1° une première partie qui correspond à douze mois de prestations est ajoutée aux autres revenus de l'année de perception pour constituer la base imposable;

2° une seconde partie, le solde, qui est taxée distinctement suivant le taux appliqué à l'ensemble des revenus sub 1°.

Ce régime ne peut pas être appliqué aux honoraires privés car, en ce qui les concerne, la règle de l'annualité de l'impôt reste en vigueur. En outre, dans le secteur privé, il est loisible de régler les paiements en fonction de la fourniture des prestations et des intérêts des deux parties (Sénat, session 1977/1 978, Rapport de la Commission spéciale, Doc. 41 5/2, p. 72) ».

⁸³ R.G.C.F 2011/1 de Thierry Afschrift analysant en profondeur le secret professionnel de l'avocat

⁸⁴ Bruxelles, 15 janvier 1986, F.JF ; numéro 86 page 211

Il ne peut pas, par conséquent, invoquer le secret professionnel pour tenter de justifier l'absence de comptabilisation des dépôts pour compte de tiers⁸⁵.

A titre d'exemple, l'avocat devra répondre à des questions portant sur l'identité et les sommes versées à des tiers, comme expert judiciaire, huissier de justice, collaborateurs, répartitions entre associés. Par contre, il s'abstiendra de répondre si l'administration le questionne sur la nature professionnelle d'un état dans le chef de son client.

Dans la communication des éléments au fisc, il veillera à cacher l'identité des clients, par exemple, par des productions de comptes individuels, des états de frais et honoraires, consultation du compte tiers, etc.

L'avocat peut estimer qu'en communiquant certains éléments, il violerait le secret professionnel.

Dans cette hypothèse, il appartient à l'administration de saisir le bâtonnier.

Cette procédure est prévue à l'article 334 du CIR.

Dans la mesure où le Bâtonnier est saisi par l'administration, son avis s'impose à elle.

Le Bâtonnier peut estimer que les pièces à communiquer ne violent pas le secret professionnel et, dans ce cas, l'avocat doit satisfaire aux demandes de l'administration.

Dans le cas contraire, il ne pourra le faire et l'administration n'aura aucun recours.

La Cour d'Appel de Liège a rappelé que nul ne peut être contraint de contribuer à sa propre incrimination.

L'avocat, peut, par conséquent invoquer le droit au silence comme tout contribuable si en répondant, par exemple à une demande de renseignement, il s'auto-incriminait⁸⁶.

Dès lors que l'administration avait notifié des indices de fraude en invoquant la dissimulation de revenus mobiliers d'origine étrangère et en signalant qu'un accroissement de 50% serait appliqué, le contribuable pouvait se prévaloir de ce droit au silence et refuser de répondre à cette demande de renseignement. La taxation d'office qui en résultait ne fut pas validée et l'imposition fut annulée.

En effet, le contribuable étant officiellement suspecté d'avoir commis des actes de fraude fiscale susceptible d'entraîner des poursuites pénales, l'abstention de fournir les renseignements demandés par l'administration relevait clairement de son droit au silence⁸⁷.

⁸⁵ Bruxelles, 15/01/1986, F.J.F 86/211.

⁸⁶ Liège 31 mars 2010, Actualités Fiscales n°37 page 1.

⁸⁷ Liège, 30 novembre 2004 FJF 2006/275.

Section 9. LES REVENUS PROFESSIONNELS DE L'AVOCAT ET LEUR IMPOSITION

§ 1. En personne physique

L'article 27 du CIR énumère les différents éléments constitutifs des profits des professions libérales.

Le revenu professionnel est ainsi composé des profits, des pensions, rentes et allocations, diminués des charges et des dépenses professionnelles (amortissements, frais de voiture et de déplacement, intérêts, cotisations sociales, frais de personnels ...).

Il s'agit des recettes tirées de l'activité professionnelle, des avantages de toute nature⁸⁸, des plus-values réalisées sur les biens affectés à l'exercice de la profession⁸⁹, des indemnités compensatoires d'une réduction d'activité ou des profits⁹⁰ et des indemnités de réparation d'une perte temporaire de profit⁹¹.

Les recettes⁹² sont constituées par les honoraires perçus, les remboursements de frais, les indemnités de déplacement, les revenus de meubles ou d'immeubles affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et les indemnités attribuées par l'Etat pour les activités pro deo.

Conformément au principe de taxation à la perception, les honoraires ne sont imposés que lorsqu'ils sont encaissés. Les créances d'honoraires ne rentrent donc pas dans le calcul de la base imposable⁹³.

Le principe selon lequel le caractère imposable des profits naît au moment de leur paiement s'applique aussi aux avances. La base imposable comprend donc également les provisions perçues par l'Avocat, c'est-à-dire les avances sur honoraires ou sur remboursement de frais.

L'administration autorise cependant un « report de provisions » qui permet de ne pas être taxé sur l'ensemble de la provision dès sa perception lorsqu'elle couvre des prestations sur plusieurs années. L'administration autorise cependant un « report de provisions » qui permet de ne pas être taxé sur l'ensemble de la provision dès sa perception. Il est ainsi possible d'exclure du revenu imposable de l'année le montant des provisions qui n'ont pas encore été affectées à la couverture d'honoraires ou de frais, ou qui n'ont pas été restituées au client, et de reporter ce montant à l'année suivante.⁹⁴ L'Avocat doit cependant justifier les provisions qu'il reporte.

⁸⁸ Com. I.R. 27/7, 27/8 et 27/9 ; Cadeaux en nature, voyages privés gratuits, prêts à taux avantageux... Une évaluation forfaitaire est possible si l'avantage ne consiste pas en espèce.

⁸⁹ Com. I.R. 27/10 à 27/14 ; La plus-value peut être volontaire, lorsqu'un bien est vendu et que la contrepartie est supérieure à la valeur fiscale du bien (prix d'acquisition non encore amorti). La plus-value est forcée lorsque l'indemnité perçue compensant la perte du bien suite à un sinistre, une expropriation ... est supérieure à la valeur fiscale du bien.

⁹⁰ Com.I.R. 27/15 ; Par exemple prévues par une convention aux termes de laquelle l'Avocat accepte de réduire ou limiter son activité moyennant une indemnité.

⁹¹ Com. I.R. 27/16 ; Par exemple versées par le tiers responsable d'un accident ou son assureur, ou versées par un assureur à la suite d'une maladie.

⁹² Com. I.R. 27/2, Sommes d'argent attribuées au redevable en raison d'actes qui rentrent dans la sphère de ses opérations professionnelles.

⁹³ Com.I.R. 27/3, une créance ou un droit à des honoraires ne peuvent être considérés comme profits d'une profession libérale, etc. La matière imposable ne prend naissance qu'au moment de l'encaissement de cette créance ou du paiement des honoraires dus.

⁹⁴ Com. I.R. 27/5

Ce système est admis pour éviter que les avocats soient taxés en une fois sur une provision reçue qui couvre plusieurs années d'activité.

Les modalités pratiques d'application de ce système sont exposées au commentaire 320 du CIR annexe 5, numéro 6 et suivants.

§ 2. En société

En revanche, en société, l'émission d'un état ou d'une demande de provision implique une taxation même à défaut de perception.

Ce n'est qu'après avoir justifié que la créance était perdue qu'elle pourra être déduite de la base imposable à l'impôt des sociétés pour annuler le revenu.

La période pendant laquelle ont été exécutées les prestations ayant donné lieu aux perceptions importe peu.⁹⁵

Le revenu professionnel est ainsi composé des profits, des pensions, rentes et allocations, diminués des charges et des dépenses professionnelles (amortissements, frais de voiture et de déplacement, intérêts, cotisations sociales, frais de personnel ...).

En ce qui concerne les profits, il s'agit des recettes tirées de l'activité professionnelle, des avantages de toute nature⁹⁶, des plus-values réalisées sur les biens affectés à l'exercice de la profession⁹⁷, des indemnités compensatoires d'une réduction d'activité ou des profits⁹⁸ et des indemnités de réparation d'une perte temporaire de profit⁹⁹.

Les revenus professionnels de l'avocat personne physique sont, après les déductions permises, soumis au taux progressif de l'IPP, globalement avec ses autres revenus.

La base imposable d'une année est dès lors constituée par le total des sommes perçues au cours de l'année (à l'exclusion des sommes reçues à l'intention de tiers) moins le total des dépenses professionnelles de l'année.

⁹⁵ Cass., 10 janvier 1944, *Pas.*, 1944, I, p. 146

⁹⁶ Com. I.R. 27/7, 27/8 et 27/9 ; Cadeaux en nature, voyages privés gratuits, prêts à taux avantageux...

Une évaluation forfaitaire est possible si l'avantage ne consiste pas en espèce.

⁹⁷ Com. I.R. 27/10 à 27/14 ; La plus-value peut être volontaire, lorsqu'un bien est vendu et que la contrepartie est supérieure à la valeur fiscale du bien (prix d'acquisition non encore amorti). La plus-value est forcée lorsque l'indemnité perçue compensant la perte du bien suite à un sinistre, une expropriation ... est supérieure à la valeur fiscale du bien.

⁹⁸ Com.I.R. 27/15 ; Par exemple prévues par une convention aux termes de laquelle l'Avocat accepte de réduire ou limiter son activité moyennant une indemnité.

⁹⁹ Com. I.R. 27/16 ; Par exemple versées par le tiers responsable d'un accident ou son assureur, ou versées par un assureur à la suite d'une maladie.

Section 10. LES VERSEMENTS ANTICIPES ET LE PRECOMPTE PROFESSIONNEL

Pour le salarié ou l'employé, la retenue des impôts est effectuée mensuellement à la source. Cette retenue, qui est versée par l'employeur à l'Etat, s'appelle le « précompte professionnel ».

L'indépendant ou le titulaire d'une profession libérale doit évaluer lui-même sa provision d'impôt probable à payer et effectuer volontairement des versements anticipés trimestriels pour éviter une majoration d'impôt.

Cette règle souffre d'une exception pour le jeune avocat qui s'installe pour la première fois.

Il est en effet dispensé des versements anticipés pendant les trois premières années civiles à dater du début de son activité d'indépendant.

Qu'en est-il d'un avocat qui exerce son activité au sein d'une SPRL unipersonnelle ?

Un avocat qui exerce son activité professionnelle au sein de sa SPRL unipersonnelle, dont il est également le dirigeant doit retenir et verser le précompte professionnel sur toutes les rémunérations que lui paye sa société.

La retenue du précompte professionnel n'est pas un régime optionnel, mais un régime obligatoire.

La cour d'appel de Liège¹⁰⁰ a confirmé que la retenue du précompte professionnel est une obligation légale. Si une société ne retient pas de précompte sur les rémunérations de dirigeant d'entreprise qu'elle paie, elle commet une faute et l'administration a l'obligation légale de procéder à son enrôlement.

¹⁰⁰ Liège 13 janvier 2010, Fiscologue. 19.02.2010/1193, pp. 7 à 9.

CONCLUSION

Au terme de cet exposé, nous espérons que les obligations comptables et fiscales de l'avocat lui apparaîtront moins fastidieuses et en tout cas indispensables à la gestion de son cabinet.

Leur strict respect lui permettra aussi d'aborder tout contrôle fiscal de manière plus sereine.

De plus, il n'est pas inutile de rappeler que la bonne tenue des comptes tiers est une obligation déontologique fondamentale qui concoure à la réussite professionnelle et à la pérennité d'un cabinet.

Enfin, les avocats qui sont indiscutablement les adeptes du conseil ne doivent en aucune manière perdre de vue qu'ils doivent également en recevoir.

Ils pourront, à cet effet, s'entourer de bons professionnels de la comptabilité et de la fiscalité qui, tout comme eux vis-à-vis de leurs clients, seront, en plus, des interfaces utiles dans les rapports avec l'administration fiscale.