

SOMMAIRE

- p. 1/ Provisions pour risques et charges...
Qui s'y retrouve encore ?
- p. 6/ Transfert partiel du pouvoir de grâce
fiscale au service de conciliation fiscale
- p. 10/ Modifications mineures apportées
à la réglementation relative aux
activités complémentaires exonérées

Provisions pour risques et charges... Qui s'y retrouve encore ?

Les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont exonérées aux conditions déterminées par le Roi. Ce sont là les dispositions que nous connaissons depuis de nombreuses années. Récemment toutefois, la réforme de l'impôt des sociétés a semblé tout à coup en décider autrement, suscitant une certaine émotion. Dans la présente publication, nous nous efforcerons d'aider le lecteur à y voir plus clair dans les dispositions relatives aux provisions pour risques et charges. Quelles sont encore les possibilités à l'heure actuelle ? Et que vaut-il mieux éviter désormais ?

Du point de vue comptable

Le principe des provisions pour risques et charges trouve son origine dans les règles comptables. Conformément aux dispositions de l'AR/C.Soc.¹, les provisions pour risques et charges présentent 2 caractéristiques.

Premièrement, les provisions couvrent des risques et charges nettement circonscrits quant à leur nature. Les pourcentages forfaitaires généraux ne sont pas admis. Les risques et charges définis en termes généraux ou imprécis ne sont pas non plus admis. La circonstance générale qu'une charge pourrait découler d'un événement ne suffit pas. C'est également ce qu'on peut lire dans les avis n° 107/2 et n° 107/4 de la Commission des Normes Comptables.

Deuxièmement, les provisions couvrent des risques et charges encore indéterminés quant à leur montant. Dès qu'une charge est certaine, elle doit, conformément au principe comptable de prudence, être directement prise en charges dans le compte de résultats et comptabilisée en tant que dette sur un compte de contrepartie².

Qui plus est, le terme « provision » porte uniquement sur les risques et charges, pas sur les éléments de l'actif. Les corrections de valeur sur éléments de l'actif ne peuvent être provisionnées, il faut en l'occurrence recourir à la technique des réductions de valeur.

Si toutefois il apparaît à la fin de l'exercice que la provision est plus élevée que le montant requis selon une appréciation actuelle, la provision doit obligatoirement être reprise jusqu'au niveau acceptable.

Du point de vue fiscal

Fiscalement, par contre, c'est une autre histoire. Tout d'abord, les provisions pour risques et charges font partie de la base imposable de la société. Cela signifie donc que l'on considère en principe que les provisions ne sont pas déductibles. C'est ce qu'on peut lire à l'art. 25, 5° CIR 92.

L'article 48 CIR 92 déroge toutefois à ce principe. Certaines provisions pour risques qui sont comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou

1 Article 50 AR/C.Soc.

2 Cass. 2 février 1990, F.J.F., n° 90/53.

charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont exonérées aux conditions déterminées par le Roi³. Ces conditions sont déterminées aux articles 22 à 27 de l'AR/CIR 92. Par analogie avec le traitement comptable, il doit effectivement s'agir de risques ou charges qui sont probables. Dès que la charge est certaine, elle doit immédiatement être prise en résultat.

Le but de ces dispositions est de pouvoir constituer une provision exonérée afin d'anticiper la déduction d'une charge professionnelle, parce que cette charge n'a pas encore le caractère d'une dette certaine et liquide, mais est néanmoins probable. Autrement dit, il s'agit d'une déduction fiscale opérée au cours d'une période imposable antérieure à la période imposable au cours de laquelle la charge sera effectivement supportée. Les provisions pour risques et charges sont une exception au principe d'annualité de l'art. 49 CIR 92⁴. Les charges pour lesquelles des provisions sont constituées diffèrent pour l'essentiel des charges normales parce que les charges pour lesquelles des provisions sont constituées trouvent leur origine dans des périodes imposables précédentes et ne sont de ce fait que probables.

Bien que les points de départ diffèrent en principe, nous voyons que, du fait de l'exception fiscale, les principes généraux du droit fiscal et du droit comptable convergent malgré tout plus ou moins. Enfin, nous devons évidemment tenir compte du fait que pour que les provisions pour risques et charges soient déductibles fiscalement, il faut satisfaire à une condition formelle; il faut en l'occurrence que le formulaire 204.3 soit correctement complété et envoyé en même temps que la déclaration à l'impôt des sociétés. Et ce, sous peine de forclusion. Si le formulaire 204.3 n'a pas été correctement complété ou envoyé, l'administration peut refuser la provision et, partant, la considérer comme une provision taxée.

Exemples

Nous connaissons entre autres les provisions pour obligations de garantie qui couvrent des charges probables découlant de garanties accordées à des clients ou d'un entretien gratuit promis contractuellement (pendant une certaine période) pour les biens vendus au cours d'un exercice. Une telle provision peut être exonérée à condition que les montants prévus soient fondés sur les expériences d'années précédentes⁵. Si l'expérience passée est insuffisante, aucune provision pour obligations de garantie ne peut être admise⁶.

3 Liège 24 mai 2000.

4 Gand, 16/06/1994, VAN HOUTTE, J. *Beginnselen van het Belgisch bestaansrecht*. Gent, Story-Scientia, 1979, n° 270, 277; STULEMEYER, H., *Toepassing van art. 48 WIB92, A.F.T.*, 1995, 26-28.

5 Cass. 23 décembre 1971 – Liège 18 mars 1987.

6 Anvers, 21 décembre 2010.

De même, certains frais de personnel font souvent l'objet de provisions. Selon l'administration fiscale et une certaine jurisprudence, une provision peut ainsi être constituée pour les indemnités de licenciement qui devront être payées au cours d'une période imposable ultérieure. Ces indemnités ne peuvent être provisionnées qu'au moment où le licenciement est notifié à l'intéressé⁷. Même si la Commission des Normes Comptables ainsi qu'une jurisprudence plus récente sont d'avis que la provision peut déjà être constituée au moment où l'organe de gestion a pris la décision⁸.

Une provision pour promesse interne de pension pouvait également être constituée à charge des exercices clôturés jusqu'au 31 décembre 2011 au plus tard. Cette possibilité a toutefois été supprimée sous le gouvernement précédent.

Chaque année, les sociétés peuvent inscrire en charges professionnelles le pécule de vacances comptabilisé durant l'exercice, mais encore à payer, dans la mesure où le montant correspond au montant minimum du pécule de vacances qui devra être supporté ultérieurement par l'entreprise du chef des rémunérations payées durant cet exercice comptable. En l'occurrence, il n'est en effet plus question d'une provision, mais d'une dette certaine et liquide. Pour être déductible, cette dette (qui n'est donc pas une provision) doit satisfaire aux pourcentages maximaux requis.

La liste d'exemples peut être très longue. En plus des conditions déjà énoncées ci-dessus, il faut, pour que la provision soit déductible, que la charge à laquelle la provision se rapporte soit évidemment aussi déductible en tant que charge. Les provisions pour des charges non déductibles ne pourront donc pas non plus être exonérées.

Optimisation en fin d'année

Au fil des ans, le poste « provisions » a évolué pour devenir, dans de nombreux cas, un outil classique d'optimisation en fin d'année. Un « bon filon » si on ose dire. Les années où une société réalise d'importants bénéfices, elle peut les écrémer en partie en constituant ou en alimentant quelques provisions. Le fait est qu'il s'agit souvent d'un cercle vicieux. Car le propre de ce filon est qu'il arrive parfois qu'il faille reprendre ces provisions. Ce sera le cas s'il apparaît que cette provision est trop élevée ou lorsque les coûts seront effectivement exposés. La reprise de la provision aura néanmoins pour effet de compenser la charge effective. Si toutefois les coûts ne sont pas exposés, mais que la provision doit être reprise, cette reprise constituera même un produit imposable dans le chef de la société. Un jour, il y aura donc un revers à cette « optimisation ».

7 Gand 18 novembre 1993.

8 Liège 24 décembre 1999.

Comme certaines sociétés n'ont pas toujours été aussi scrupuleuses, le gouvernement a décidé de limiter considérablement les possibilités de constitution de provisions.

Modifications consécutives à la réforme de l'impôt des sociétés

A l'impôt des personnes physiques, rien ne change. Pour les entreprises unipersonnelles, les contribuables qui réalisent des bénéfices, les règles restent les mêmes. Les règles de l'article 48 CIR 92 continuent de s'appliquer *in extenso*.

A l'impôt des sociétés, les règles relatives aux provisions sont reprises à l'article 194 CIR 92 qui, à partir de l'exercice d'imposition 2019⁹, remplace intégralement cet article. A l'impôt des sociétés, l'exonération des provisions pour risques et charges est maintenue, mais uniquement pour les risques et charges découlant d'une obligation contractuelle, légale ou réglementaire existant à la date de clôture du bilan, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels applicables à l'entité assujettie.

Les risques et charges pour lesquels une provision doit être constituée uniquement sur la base de la législation comptable et qui ne découlent d'aucune obligation ne seraient donc plus déductibles. Les provisions pour risques et charges découlant d'obligations contractuelles, légales ou réglementaires restent déductibles.

L'exonération ne s'applique donc plus systématiquement, mais doit être appréciée à la lumière des obligations contractuelles, légales ou réglementaires propres à chaque provision. La société qui entend exonérer la provision doit apporter la preuve que les conditions d'exonération sont rencontrées¹⁰.

Qu'est-ce que cela signifie concrètement? Car jusqu'à présent, nous ne sommes toujours pas plus avancés. Quelles provisions ne pouvons-nous plus exonérer fiscalement? Le nouvel article 194 CIR 92 dispose expressément que les provisions pour risques et charges constituées en vertu d'obligations qui découlent *uniquement* de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels sont exclues. A travers le terme « uniquement », le législateur vise les obligations à caractère comptable uniquement et qui ne découlent pas d'obligations contractuelles de la société considérée ou d'autres dispositions légales ou réglementaires que les dispositions réglementaires comptables. Les travaux parlementaires citent comme exemple

de provisions qui ne sont plus exonérées les provisions pour grosses réparations ou gros entretiens. De tels frais sont en effet engagés volontairement et dépendent entre autres de la décision finale d'exposer ou non ces frais et de maintenir l'actif dans l'avoir social¹¹.

Exemples

Un vendeur (société) de voitures d'occasion a l'obligation légale d'offrir une garantie de 6 mois. Il peut pour cela constituer une provision sur la base d'une expérience suffisante, car il sait que s'il vend une voiture en fin d'exercice, il y a une probabilité réelle qu'au cours de l'exercice suivant, il doit utiliser des pièces de rechange ou prescrire des heures qu'il ne pourra pas facturer. Il s'agit d'une charge probable qui découle de l'obligation légale d'offrir une garantie de 6 mois. Cette provision reste donc déductible.

Cela vaut également pour les frais d'assainissement, par exemple. Imaginons que les affaires de notre garagiste sont florissantes et qu'il décide d'emménager dans un plus grand bâtiment. Il veut vendre son ancien bâtiment, mais comme il a exercé une activité de garagiste dans ce bâtiment, la législation l'oblige à faire réaliser une étude de sol et, au besoin, à procéder à l'assainissement du sol. Pour cela aussi, il peut donc constituer une provision exonérée fiscalement.

Si, par contre, entre Noël et Nouvel An (durant les derniers jours de l'exercice), un client vient déposer sa voiture au garage et heurte malencontreusement une porte qu'il endommage, ce n'est pas la même chose. Le garagiste appelle son entrepreneur pour qu'il vienne réparer la porte, mais l'entrepreneur lui signale qu'il ne pourra passer au plus tôt qu'au début de l'exercice suivant. Conformément à la législation comptable, cette charge est probable et peut donc être provisionnée. Il n'y a toutefois aucune disposition légale ou contractuelle qui exige cette réparation. La provision pour cette charge n'est donc (provisoirement) pas déductible. La situation change évidemment à partir du moment où le garagiste signe une offre de l'entrepreneur aux termes de laquelle il s'engage à faire appel aux services de l'entrepreneur. Dans ce dernier cas, la provision devient une provision exonérée fiscalement sur la base d'obligations contractuelles. Si l'offre fait également mention d'un montant non modifiable pour la réparation, on pourrait même argumenter qu'il ne s'agit plus d'une provision, mais qu'il s'agit en l'occurrence déjà d'une dette certaine et liquide.

9 Pour les exercices débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2018.

10 Circ. 2018/C/118 relative aux provisions pour risques et charges exonérées.

11 *Doc. Parl., Chambre*, session 2017-2018, DOC 54 2864/001, p. 57 et 58.

Circulaire

Fin 2018, le fisc a publié une circulaire concernant la déductibilité des provisions comptables pour risques et charges. Dans cette circulaire, l'administration cite 3 exemples. Sur ces 3 exemples, seuls 2 sont intéressants. Le troisième exemple traite en effet des provisions pour charges inhérentes au démantèlement des centrales nucléaires.

Les deux autres exemples nous aideront déjà à y voir plus clair.

Le premier exemple de la circulaire concerne les provisions constituées pour couvrir les indemnités obtenues du chef de sinistres, expropriations, réquisitions en propriété ou autres événements analogues.

Nous avons quelque peu adapté l'exemple de la circulaire (en termes d'application, pas en termes d'objet) à notre exemple ci-dessus. Imaginons que notre garagiste dont la porte a été endommagée par un client touche une indemnité de la compagnie d'assurances au cours de l'exercice, mais qu'il ne supporte le coût de la réparation qu'au cours de l'exercice suivant. Dans ce cas, bien qu'il ne soit pas question d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle (il n'est en effet pas obligé de faire réparer les dégâts, même si l'assurance paie...), la provision pour les charges futures peut quand même être exonérée fiscalement. Au lieu de comptabiliser un amortissement exceptionnel déductible à concurrence de la moins-value (la porte endommagée) pour compenser l'indemnité reçue de l'assurance, l'entreprise peut, en vertu d'un exemple similaire visé dans les documents parlementaires, constituer une provision à concurrence du coût estimé de la réparation (et au maximum à concurrence de l'indemnité reçue de l'assurance). Et ce afin d'avoir les produits (assurance) et les charges dans le même exercice conformément au principe de correspondance.

Le deuxième exemple de la circulaire concerne les provisions pour litiges en cours. Bien que les explications données soient plutôt sommaires, hormis une répétition des exigences déjà mentionnées ci-dessus, nous pouvons compléter cet exemple nous-mêmes. Imaginons qu'un entrepreneur ait conclu un contrat pour la construction d'un grand bâtiment d'exploitation. Le maître de l'ouvrage a stipulé que le bâtiment devait être livré en mai de l'année X et que l'entrepreneur devrait payer des dommages et intérêts considérables pour chaque mois de retard. A la fin de l'exercice X-1 de l'entrepreneur, il apparaît déjà clairement (par exemple en raison des conditions climatiques) que le calendrier ne pourra pas être respecté. Il est donc probable qu'il y aura un coût supplémentaire (les dommages et dommages et intérêts) qui sera la conséquence d'un événement qui s'est produit au cours de l'année X-1. Une provision comptable

peut être constituée pour couvrir ce coût supplémentaire. Comme ce coût découle d'une obligation contractuelle, la provision pourra également être exonérée fiscalement.

Quelles sont dans ce cas les provisions qui risquent de ne plus être exonérées? La provision classique pour gros entretien, ou la provision périodique pour la réparation du toit sont des exemples de provisions qui ne seront sans doute plus exonérées. Quoique... quid si un client a repris un avion dans sa comptabilité? Cet avion doit subir un gros entretien très approfondi toutes les x heures de vol. Cet entretien est très poussé. Le moteur et plusieurs autres composants de l'avion doivent être entièrement démontés, pièce par pièce, pour ensuite être réassemblés. Vous ne serez sans doute pas surpris d'apprendre que cet entretien s'accompagne de frais considérables. Comme cet entretien ne doit pas avoir lieu chaque année, le client constitue une provision sur la base du nombre d'heures de vol écoulées. A première vue, on pourrait penser qu'il s'agit d'une provision pour gros entretien classique. Mais la législation relative à l'aviation impose cet entretien. Si cet entretien n'a pas eu lieu, l'avion ne peut pas décoller. De ce fait, la provision devient à nouveau une provision exonérée fiscalement sur la base d'une réglementation ou d'une législation autre que la réglementation comptable.

Anciennes provisions

Les nouvelles règles ne s'appliquent pas aux provisions constituées avant l'exercice d'imposition 2019. Les provisions exonérées pour gros entretien constituées avant l'exercice d'imposition 2019 restent donc exonérées. Vous ne devez pas subitement faire imposer ces provisions.

Les nouvelles provisions constituées doivent évidemment satisfaire aux nouvelles règles. Or, qu'en est-il des provisions qui ont été constituées au cours de périodes impossibles passées, avant l'exercice d'imposition 2019, mais qui sont augmentées à partir de l'exercice d'imposition 2019?

De nouvelles restrictions s'appliquent également à ces augmentations. Une provision pour l'entretien périodique du toit sera donc exonérée jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus. Pour les dotations à partir de l'exercice d'imposition 2019, une provision taxée doit être constituée, mais uniquement à concurrence des dotations. Une même provision peut donc être en partie exonérée et en partie taxée. En cas d'utilisations ou de reprises de ces provisions «mixtes», les utilisations ou reprises doivent être imputées en priorité sur les parties les plus anciennes (et donc exonérées) de la provision¹² pour qu'à terme, l'en-

¹² Article 271/1 alinéa 4 CIR 92.

semble de la provision puisse être repris dans les provisions taxées.

Règles transitoires

En cas de reprise de provisions constituées au cours d'une période imposable ayant débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2017, mais avant le 1^{er} janvier 2020, la reprise (pas l'utilisation) d'une provision exonérée se fera toujours au taux de 33,99% (si constituée au cours de l'exercice d'imposition 2017 ou 2018) ou au taux de 29,58% (si constituée au cours de l'exercice d'imposition 2019 ou 2020).

Cela signifie que les provisions exonérées, constituées au taux de 33,99% au cours d'exercices ayant débuté avant le 1^{er} janvier 2017, peuvent sans problème être reprises au taux actuellement plus avantageux. Si, par contre, la provision a été constituée au cours d'un exercice ayant débuté à partir du 1^{er} janvier 2017, la reprise devra en principe avoir lieu au taux qui était d'application au moment de la constitution de la provision. «En principe», car la législation est formulée dans des termes qui donnent matière à interprétation, ce qui laisse présager que les problèmes ne sont pas à exclure.

La législation parle effectivement de 33,99% ou 29,58%, de pourcentages donc, mais ne renvoie pas au taux de l'impôt des sociétés proprement dit. Dès lors, les sociétés soumises au taux préférentiel de l'impôt des sociétés (l'ancien taux progressif réduit ou l'actuel taux de 20,40%) devront quand même reprendre les provisions au taux de 33,99% ou de 29,58% en application de ces dispositions¹³.

A l'inverse, on peut aussi y trouver un avantage. Les sociétés qui ont débuté leur exercice d'imposition 2019 avant le 1^{er} janvier 2018 – par exemple, un premier exer-

cice prolongé de juillet 2017 au 31 décembre 2018 inclus – ne bénéficient pas encore du taux réduit de l'impôt des sociétés, et ne subissent pas encore les conséquences du renforcement des règles concernant les provisions. Ces sociétés pourraient parfaitement encore constituer une provision pour gros entretien, déductible au taux de 33,99%, durant l'exercice d'imposition 2019. D'accord, il s'agit en l'occurrence d'une provision constituée au cours d'un exercice ayant débuté à partir du 1^{er} janvier 2017, de sorte que cette provision devra être reprise ultérieurement au taux de... Exact: 29,58% pour les provisions constituées au cours de l'exercice d'imposition 2019. Cet article de loi ne s'applique certes qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019, pour ce qui est des exercices ayant débuté à partir du 1^{er} janvier 2018, mais au moment de la reprise, qui aura lieu au cours d'un exercice d'imposition ultérieur, cet article sera bel et bien d'application.

Conclusion

L'un dans l'autre, les modifications apportées aux règles d'exonération des provisions pour risques et charges n'auront pas un impact trop important. La plupart des provisions constituées pour des charges futures découlant d'obligations légales, réglementaires ou contractuelles resteront toujours exonérées, à condition évidemment que les conditions de base soient rencontrées. En revanche, les provisions pour gros entretien, qui constituent traditionnellement de véritables outils d'optimisation, ne seront plus exonérées. Il n'est pas vraiment surprenant que la législation soit rédigée de manière telle qu'elle engendre pas mal de difficultés d'application.

Roel VAN HEMELEN
Conseil fiscal TaxQuest

13 Article 271/1 alinéa 3 CIR 92.

Transfert partiel du pouvoir de grâce fiscale au service de conciliation fiscale

I. Introduction

La grâce fiscale désigne la faculté de remettre ou de modérer les amendes administratives et les accroissements d'impôts infligés par les autorités dépositaires du pouvoir de taxation.

Jusqu'il y a peu, ce pouvoir appartenait au Ministre des Finances et ce, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des Finances.

Depuis le 1^{er} janvier de cette année, le Ministre en est toutefois privé en matière d'impôts sur les revenus, taxes y assimilées et droits et taxes divers, par l'effet conjugué de la loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale (*M.B.* 13 avril 2018, p. 33474) et de son tout récent arrêté d'exécution du 21 décembre 2018 (*M.B.* 31 décembre 2018, p. 106619). C'est désormais ce service et, plus particulièrement, sa «*cellule sanctions administratives*» (ci-après «*CSA*»), qui est investie de cette compétence de lignée régalienn.

II. Champ d'application – maintien résiduaire de la compétence ministérielle

L'article 9 de l'arrêté du Régent ne s'applique plus «*en ce qui concerne les impôts sur les revenus, les taxes assimilées aux impôts sur les revenus et les droits et taxes divers*» (article 3 de la loi du 29 mars 2018).

Le Ministre des Finances reste donc compétent pour la remise des amendes et autres majorations relatives aux droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux droits de succession, aux droits de timbre et aux taxes y assimilées, ainsi qu'à la taxe sur la valeur ajoutée. En ces matières, il a délégué son pouvoir au directeur de l'administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines. Il conserve toutefois un droit d'évocation et la faculté de revenir à tout moment sur la délégation octroyée.

Les travaux préparatoires de la loi du 29 mars 2018 justifient ce traitement différencié entre impôts directs et indirects par le fait qu'en matière d'impôts sur les revenus (et taxes assimilées), «*le moment où l'accroissement d'impôts ou l'amende deviennent "définitifs" peut en effet être clairement déterminé, ce qui est moins le cas, par exemple, pour la T.V.A. De plus, l'"harmonisation" des procédures fiscales*

est actuellement au stade de projet, si bien qu'en attendant, il n'est pas toujours possible, en cette matière, de faire la distinction entre les requêtes en remise d'amendes et les contestations de fond ou les demandes de réduction sollicitées en application de dispositions fiscales» (*Doc. Parl. Ch.*, 54-1521/006, p. 5).

III. Compétence autonome du service de conciliation fiscale

C'est la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale qui, dans son rapport du 7 mai 2009 (*Doc. Parl. Ch.* 52-0034/004), a suggéré la disparation du pouvoir ministériel de grâce fiscale.

Décidés à mettre cette recommandation en œuvre, les auteurs de la loi du 29 mars 2018 ont maintenu le pouvoir de grâce fiscale mais ont choisi de désigner le service de conciliation fiscale pour l'exercer (articles 3 et 5 de la loi du 29 mars 2018). Ils expliquent avoir opté pour une investiture par voie législative, et non pour une simple délégation. Pareille délégation aurait en effet impliqué que seule une partie de la compétence soit octroyée au service délégué, avec pour corollaire qu'elle ne sorte pas entièrement du giron ministériel (*Doc. Parl. Ch.*, 54-1521/006, p. 5).

Dans les matières qui lui sont transférées, le service de conciliation fiscale tire donc ses prérogatives de grâce de la loi elle-même. Le Ministre des Finances en est totalement privé.

IV. Personnes autorisées à introduire une demande de grâce

«*Toute personne tenue au paiement de l'accroissement ou de l'amende administrative*» peut introduire une requête (article 1^{er} de l'arrêté royal du 21 décembre 2018). Selon le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 21 décembre 2018, il s'agit du redevable de l'amende ou des accroissements lui-même, mais également des «*personnes légalement tenues au paiement solidaire de la dette d'impôt du redevable : ayants-droits dans le cadre d'une succession, commandités dans une société en commandite simple ou par action et les associés d'une société coopérative à responsabilité illimitée ou d'une société en nom collectif*». Les dirigeants condamnés par le tribunal de l'entreprise au

paiement solidaire du précompte professionnel ne sont en revanche pas concernés, puisque leur responsabilité ne s'étend pas aux accroissements d'impôts et aux amendes.

Le rapport au Roi ajoute que « *le groupe cible des bénéficiaires des mesures de grâce fiscale est celui des "accidentés de la vie", c'est-à-dire toute personne physique ou morale dont la capacité financière à payer l'amende infligée s'est détériorée gravement et de manière involontaire, par exemple suite à un divorce, une maladie mettant en jeu son pronostic vital, une faillite, une perte d'emploi ou d'un client prépondérant, etc.* ».

V. Recevabilité de la demande quant à la forme et au délai

Les demandes introduites auprès du Ministre des Finances en application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 n'étaient soumises à aucun formalisme particulier.

La loi du 29 mars 2018 n'en comporte pas davantage. L'article 1^{er} de son arrêté d'exécution exige uniquement que la requête soit « *écrite et motivée* ». Le rapport au Roi indique qu'elle peut être envoyée par lettre ou par courrier électronique. Un accusé de réception est délivré au demandeur dans un délai de quinze jours ouvrables à compter de la date de la réception de la requête (article 2 de l'arrêté royal du 21 décembre 2018).

Aujourd'hui comme hier, le demandeur ne se voit imposer aucun délai pour introduire sa requête, ce qui paraît logique.

VI. Limites

La grâce fiscale a pour principe fondateur que seule une remise des sanctions administratives liées à l'impôt est possible. Elle ne peut en aucun cas porter atteinte à l'impôt lui-même (Cass., 24 juin 2005, *Pas.*, 2005, n° 373).

Ceci posé, le service de conciliation fiscale exerce sa compétence en matière de remise des amendes et accroissements d'impôts « *sans préjudice de l'application des dispositions prévues par des lois particulières* » (article 5 de la loi du 29 mars 2018). Selon les travaux préparatoires, il faut entendre notamment par là une demande de sur-séance indéfinie au recouvrement ou une demande en règlement collectif de dettes (*Doc. Parl. Ch.*, 54-1521/006, p. 6). Aucune grâce n'est donc possible aussi longtemps que ces procédures ne sont pas vidées.

L'article 5 de la loi du 29 mars 2018 énonce que la grâce fiscale ne peut porter que sur des amendes ou accroissements définitifs, c'est-à-dire « *qui ne sont plus susceptibles d'un quelconque recours administratif et judiciaire* ». Si une décision, un jugement ou un arrêt est intervenu,

la grâce n'est permise qu'au terme des délais de recours ouverts à leur rencontre.

Ensuite, aucune remise n'est possible pour des sanctions administratives infligées « *suite à des infractions qui sont réglées par la voie administrative dans le cadre de la concertation mise en place par la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "una via" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales* ».

Cette loi prévoit une concertation entre le Procureur du Roi et l'administration fiscale sur l'orientation, judiciaire ou administrative, à conférer à des dossiers d'enquête de fraude fiscale.

En pareil cas, lorsque la voie administrative est retenue, les amendes ou accroissements n'ont pas une décision du fisc pour seule origine. Certes, l'administration décide seule de leur hauteur mais ils constituent, pour partie, la résultante d'un choix concerté, entre autorités fiscales et judiciaires, de ne pas assigner au dossier une direction susceptible d'aboutir à une condamnation pénale *sensu stricto*.

Enfin, la grâce fiscale ne peut porter sur une condamnation prononcée par les juridictions répressives de l'ordre judiciaire en sanction d'une infraction pénale, telle une fraude fiscale perpétrée en violation des articles 449 et suivants du Code des Impôts sur les Revenus ou des articles 73 et suivants du Code TVA, par exemple. Seule une grâce royale est susceptible de tempérer ou remettre pareilles condamnations.

VII. Organe de décision – instruction de la requête

Comme indiqué *supra*, la compétence de remise des amendes et accroissements fiscaux est confiée à une « *cellule sanctions administratives* » (« CSA »), créée au sein du service de conciliation fiscale et placée sous l'autorité de son collègue de direction.

Les décisions sont adoptées à la majorité du *quorum* des membres requis par le règlement d'ordre intérieur du service. Chaque membre dispose d'une voix. En cas de parité des voix, la voix du président est prépondérante (article 6 de la loi du 29 mars 2018). Le collège peut valablement se réunir, délibérer et voter, si la majorité de ses membres, comprenant au moins un membre de chaque rôle linguistique, est présente ou représentée (article 8, § 1^{er} du règlement d'ordre intérieur du collège, *M.B.*, 7 mai 2010, p. 25645).

Le collège est actuellement composé de quatre membres (*cf.* rapport annuel 2017 du service de conciliation fiscale, p. 13, disponible sur www.finances.belgium.be), ce qui

rend naturellement primordial le rôle de son président. Le *quorum* minimum requis est donc de 3 membres présents.

Pour l'instruction d'une requête, la CSA peut recueillir tous les renseignements qu'elle juge utiles, entendre toutes les personnes concernées et procéder à toutes les constatations sur place. Tout membre du personnel du Service public fédéral Finances peut prendre part à l'instruction de la requête. Le requérant peut pour sa part étoffer la motivation de sa demande aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue et/ou demander à être entendu (article 3 de l'arrêté royal du 21 décembre 2018).

Les conciliateurs fiscaux ne reçoivent d'instructions d'aucune autorité et, sauf le cas de faute grave, ils ne peuvent être relevés de leur charge en raison d'actes qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs fonctions, ce qui leur garantit une certaine indépendance fonctionnelle (article 6 de l'arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV)). Bien que renouvelable, leur mandat est toutefois temporaire (5 ans) et leur régime d'évolution de carrière demeure lié au service de l'administration fiscale dont ils sont détachés pour exercer leur mission (articles 2 et 5 du même arrêté royal).

Le choix de confier la compétence de grâce à un organe de l'administration fiscale fonctionnellement distinct du Ministre, rencontre le souhait exprimé par la Cour des Comptes (voy. *Doc. Parl. Ch.* 54-1521/006, p. 4). Il évite les inconvénients d'une compétence personnelle et garantit une uniformité nationale aux décisions prises, répondant de la sorte aux reproches tenant à l'existence de pratiques disparates au sein des différentes directions régionales auxquelles le Ministre déléguait auparavant le pouvoir de remise des amendes et accroissements (voy. G. CALLAERT, «Na 187 jaar kan de Wetstraat geen fiscale gratie meer verlenen», *Fisc. Act.* 2018, n° 15, p. 4). Il empêche également qu'une autorité régionale ayant déjà eu à se prononcer sur la sanction dans le cadre d'une réclamation, ait à nouveau à en connaître en tant qu'autorité déléguée par le Ministre pour statuer sur sa remise à titre gracieux.

VIII. Motivation

A l'instar de toute décision administrative à portée individuelle, la remise d'amendes ou d'accroissements fiscaux doit être motivée (C.E., arrêt n° 149.338 du 23 septembre 2005, disponible sur <http://www.raadvst-consetat.be>).

Elle prendra généralement en considération la situation personnelle du demandeur d'un point de vue économique, social et humanitaire, et tiendra dès lors compte de ses facultés objectives de remboursement, de sa situation familiale et/ou professionnelle, des circonstances particulières entourant sa demande, de sa bonne foi et

aussi des engagements pris sur le remboursement de sa dette fiscale globale.

IX. Effets de la grâce fiscale

« Une telle mesure, si elle permet la restitution de l'accroissement déjà payé, n'en laisse pas moins subsister la sanction, qui continue de produire les effets que l'arrêté de grâce n'a pas effectivement anéantis. » (Com IR/92, 415/16).

La remise des amendes et accroissements les rend inexécutables mais n'en fait donc pas disparaître les effets, ce qui a pour conséquence le maintien du calcul des intérêts de retard à partir du 1^{er} juillet de la deuxième année de l'exercice d'imposition pour les impositions ayant fait l'objet d'un accroissement de 50 % ou plus (article 415, § 1^{er}, 3° du CIR/92), même si cet accroissement est ultérieurement remis par le biais d'une grâce fiscale (Cass., 24 juin 2005, *T.F.R.* 2005, liv. 290, 912; van BESIEN J. « Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het Regentsbesluit van 1831. Gevolg voor de retroactieve intrest van art. 415, § 1, WIB 1992 », *T.F.R.* 2002, liv. 228, pp. 902-904; DEFOOR, W., « La remise d'un accroissement d'impôt par le ministre des Finances en application de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 a-t-elle des conséquences sur le calcul des intérêts de retard? », *Cour. fisc.* 2005, liv. 13, p. 493).

La remise des accroissements ou amendes est par ailleurs dépourvue d'effet rétroactif, de sorte que les intérêts courus jusqu'à la remise restent dus (Com. IR/92, 415/17).

X. Voies de recours

La Cour constitutionnelle estime que « étant donné que le Ministre des Finances ou les fonctionnaires délégués à cet effet peuvent remettre ou réduire, conformément à l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, les amendes fiscales ou les accroissements d'impôt, le juge du fond doit aussi pouvoir se prononcer sur cette compétence » (C. const., 15 mai 2008, n° 80/2008, *T.F.R.*, 2008, n° 351, 1027, note COOPMAN, B.; dans le même sens, Civ. Liège, 31 janvier 2012, *F.J.F.* 2012, liv. 5, 486; Civ. Namur, 10 novembre 2000, *F.J.F.*, 2001, liv. 57, p. 133).

A l'inverse, la cour d'appel de Gand, dont le propos est relayé par le rapport au Roi, considère que « l'exercice, par le Ministre des Finances, du pouvoir qui lui est ainsi octroyé par l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 n'engendre ainsi pas de contestation relative à l'application d'une loi d'impôt au sens de l'article 569, 32°, du Code judiciaire, pour laquelle le pouvoir judiciaire serait compétent » (Gand, 7 janvier 2014, *F.J.F.* 2017, liv. 1, 10).

Il est vrai que le choix d'octroyer une grâce ou non est une mesure de faveur relevant du pouvoir discrétionnaire de l'autorité administrative, *a priori* peu compatible avec une possible censure de l'ordre judiciaire (Tiberghien, *Manuel*

de droit fiscal, édition 2017-2018, p. 1070). A suivre les partisans de cette tendance, la décision sur une demande de grâce fiscale ne peut faire l'objet que d'un recours devant le Conseil d'Etat, à défaut de recours administratif spécifique organisé (dans ce sens, voy. G. CALLAERT, *op. cit.* p. 5).

Le projet d'arrêté royal d'exécution de la loi 29 mars 2018 comportait une disposition prévoyant expressément que la décision administrative prononcée sur requête en grâce fiscale n'était « pas susceptible de recours judiciaire ». L'avis du Conseil d'Etat rendu sur le projet a recommandé la suppression de cette disposition, dès lors qu'il n'appartient pas au pouvoir exécutif de régler les compétences du pouvoir judiciaire. Le Conseil d'Etat a toutefois précisé dans la foulée que c'est de toutes façons à lui qu'il revient de statuer sur un éventuel recours formé contre une décision du service de conciliation fiscale en matière de grâce, puisque la loi n'organise aucun recours judiciaire spécifique (point 14 de l'avis du Conseil d'Etat sur le projet d'arrêté royal du 21 décembre 2018).

XI. Rapport annuel

La Cour des Comptes appelait de ses vœux un rapport annuel émanant du SPF Finances, de nature à apporter un peu plus de transparence sur l'importance des remises d'amendes accordées, en nombre et en montant, ainsi que sur les catégories de personnes en ayant bénéficié (cf. *Doc. Parl. Ch.*, 54-1521/006, p 4).

Cette doléance est satisfaite par l'article 7 de la loi du 29 mars 2018, qui impose au Ministre des Finances

d'adresser chaque année à la Chambre des représentants un rapport portant sur les décisions de remise de sanctions par le service de conciliation fiscale, ainsi qu'une copie anonymisée desdites décisions. Ce rapport (mais non les décisions) sera rendu public par la Chambre. Il devra lui être transmis au plus tard le 30 juin de l'année suivant celle sur laquelle il porte (article 8 de l'arrêté royal du 21 décembre 2018).

XII. Entrée en vigueur

Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2019 (article 15, § 2 de la loi du 29 mars 2018).

Le Conseil d'Etat est d'avis que les requêtes introduites sous l'empire de l'arrêté du Régent dans lesquelles aucune décision n'est intervenue avant l'entrée en vigueur du nouveau régime, sont devenues caduques, à défaut de régime transitoire organisé par la loi du 29 mars 2018. Une nouvelle requête devra donc être introduite auprès du service de conciliation fiscale (point 15 de l'avis du Conseil d'Etat sur le projet d'arrêté royal du 21 décembre 2018). Le rapport au Roi mentionne qu'environ 650 requêtes sont concernées et que la CSA s'adressera à tous les demandeurs afin de les informer des nouvelles dispositions légales et réglementaires applicables.

Christophe LEMAIRE
Auditeur de division près l'auditorat du travail de Liège
Professeur à la CBCEC Liège

Modifications mineures apportées à la réglementation relative aux activités complémentaires exonérées

L'été dernier, la Loi sur les activités complémentaires exonérées, officiellement la 'loi relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale', a été publiée au *Moniteur belge*. Cet automne, la loi a déjà subi plusieurs modifications mineures, apportées par une loi du 30 octobre 2018 (*M.B.*, 12 novembre 2018).

Loi sur les activités complémentaires exonérées

La Loi sur les activités complémentaires exonérées du 18 juillet 2018 (*M.B.*, 26 juillet 2018)¹ a introduit un système qui permet de percevoir des revenus complémentaires en exonération d'impôts grâce à trois types d'activités: le travail associatif, les services occasionnels entre

¹ Voy. F. VANDEN HEEDÉ 'La loi du 18 juillet 2018 sur les revenus complémentaires exonérés', dans *Pacioli*, 2018, n° 471, p. 1-5.

citoyens et les services dans le cadre de l'économie collaborative. Pour pouvoir faire application de cette réglementation, il faut être indépendant à titre principal, salarié avec un emploi à 4/5^e temps au moins ou pensionné.

Les revenus complémentaires qui peuvent être perçus en exonération d'impôts ou de cotisations sociales sont limités à 6.250 euros par an (montant indexé pour l'année de revenus 2019). Les revenus du travail associatif et des services occasionnels entre citoyens sont en outre soumis à une limite mensuelle. Les revenus cumulés de ces activités ne peuvent excéder 520,83 euros par mois (montant indexé pour l'année de revenus 2019).

Modifications

Premièrement, la liste des activités qui entrent en considération comme « travail associatif » a été modifiée. Les activités dans le cadre d'un mouvement de jeunesse et/ou d'une plaine de jeux ont été supprimées de la liste et d'autres activités ont été reformulées.

Deuxièmement, la loi de modification a attribué au Roi la compétence d'augmenter le plafond mensuel de revenus de certaines catégories du travail associatif à un montant maximum égal au double du montant actuel (art. 12, § 3, alinéa 2-4 modifié Loi sur les activités complémentaires exonérées), soit, pour l'année de revenus 2019, à un montant maximum de 1.041,66 euros. La raison de cette modification est que certaines activités, en premier lieu les activités sportives, sont saisonnières, de sorte qu'il est difficile de rester en dessous de ce seuil durant certains mois. Lorsqu'un travailleur associatif est actif, pour un mois donné, dans plus d'une catégorie de travail associa-

tif pour laquelle un plafond mensuel majoré s'applique, la majoration totale ne peut dépasser le montant de la catégorie de travail associatif avec la plus forte majoration dans laquelle il est actif. Entre-temps, le Roi a fait usage de cette compétence. Un AR du 21 décembre 2018 (*M.B.*, 10 janvier 2019) a augmenté le plafond mensuel à concurrence du maximum autorisé, et l'a donc doublé, à compter du 01.01.2019 pour deux catégories de travail associatif : activités d'animateur, chef, moniteur ou coordinateur qui dispense une initiation sportive et/ou des activités sportives et activités d'entraîneur sportif, professeur de sport, coach sportif, coordinateur des sports pour les jeunes, arbitre sportif, membre du jury, steward, responsable du terrain, signaleur aux compétitions sportives.

Troisièmement, la nouvelle loi a modifié la disposition de la Loi sur les activités complémentaires exonérées qui prévoit qu'aucun travail associatif n'est autorisé dans le chef de personnes qui sont liées à l'association considérée ou qui, au cours d'une période d'un an précédant le début des prestations, l'ont été par un contrat de travail, une affectation statutaire ou un contrat d'entreprise. La loi initiale prévoyait déjà des exceptions à cette interdiction pour les étudiants jobistes et les pensionnés. La loi de modification y ajoute encore une exception pour les personnes qui, au cours de la période susmentionnée d'un an, ont travaillé pendant un maximum de 25 jours pour l'association considérée dans les liens d'un contrat de travail et avec application de l'article 17 de l'arrêté ONSS du 28 novembre 1969.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste spécialisé en droit fiscal