



# IDEFISC®

## Lettre trimestrielle d'information juridique

© IDEFISC Association internationale à but scientifique - N° du périodique : 64 - Bureau de dépôt Bruxelles 5 - juin 2008 - info@idefisc.be

### Editorial

## Fisc et transparence : il y a des progrès à réaliser

L'administration fiscale, qui réclame chaque jour davantage de transparence au contribuable, n'est pourtant pas un modèle dans ce domaine. Or, la justification de la « transparence » existe bien davantage dans le chef des autorités publiques, qui gèrent les biens de tous, que dans celui des particuliers, qui n'ont en principe pas de justification à donner quant à leur propre patrimoine.

Ainsi, il a fallu de nombreuses décisions du Conseil d'Etat pour contraindre l'administration fiscale à accepter l'application de l'article 32 de la Constitution, relatif à la publicité des administrations fédérales. C'est souvent encore avec beaucoup de réticences que l'administration consent à donner connaissance à des contribuables de leur dossier personnel.

L'administration reste par contre totalement fermée lorsqu'il s'agit de donner, au contribuable, et au public en général, des renseigne-

ments concernant ses propres méthodes de recherche. Ainsi, aucune précision n'est jamais fournie, à notre sens au mépris dudit article 32 de la Constitution, concernant le mode de fonctionnement du système de sélection des contribuables à contrôler, dénommé «data mining».

De même, l'administration est systématiquement muette quant aux banques de données qu'elle utilise ou qu'elle constitue.

La régularité de ces méthodes, non seulement quant aux règles de publicité de l'administration, mais également quant aux obligations administratives en matière de respect de la vie privée, mériterait une enquête approfondie.



Thierry AFSCHRIFF



### Les coups de griffes de l'ours

Le gouvernement socialiste espagnol vient de décider de déposer un projet de loi au Cortes pour supprimer l'impôt sur la fortune (impuesto sobre el patrimonio neto), qui était en vigueur depuis 1978.

La suppression de cet impôt aura effet à partir du 1er janvier 2008.

L'Espagne était un des derniers pays, avec la France et ... la Suisse, à appliquer un impôt annuel sur la fortune. Cet impôt, particulièrement inquisitorial, et extrêmement peu efficace, et peu rentable, disparaît ainsi progressivement d'Europe.

Chacun sait toutefois qu'il subsiste un impôt sur la fortune dans beaucoup de pays : les droits de succession, qui frappent la transmission de la fortune à chaque décès, à des taux souvent confiscatoires. Un mouvement s'est dessiné aussi, depuis plusieurs années, pour démanteler cette forme d'imposition, notamment aux Etats-Unis, en Italie, au Portugal ou encore dans le canton de Genève.

Il s'est manifesté aussi en Belgique, avec la réduction très nette des droits de succession sur les participations dans des entreprises à un taux d'au moins 25 %, et même à la suppression, moyennant certaines conditions, de ces droits sur de tels avoirs en région flamande.

Il reste toutefois beaucoup à faire pour que cet impôt, dont l'existence est une source de fraude à d'autres impositions, notamment au précompte mobilier, disparaisse entièrement.



## Sommaire

Editorial : Fisc et transparence : il y a des progrès à réaliser	1
Le précompte mobilier à l'étranger passe à 20 % le 1 <sup>er</sup> juillet	6
Sécurité juridique et légalité de l'impôt : Jurisprudence récente	6
La restriction du droit d'appel des assujettis T.V.A. sanctionnée par la Cour Européenne des Droits de l'Homme	8
Le régime fiscal belge des droits de mutation par décès : violation du droit communautaire	10
Le SDA reconnaît les sociétés étrangères	12
Lorsque le principe de securite juridique s'oppose au principe de legalite	13
« Commissions secrètes » : est-il encore possible d'échapper à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 CIR/92 ?	14
Dépenses déductibles : le pot de terre contre le pot de fer ?	16
Taxes communales : la fin d'une controverse ?	16
Les frais de catering sont entièrement déductibles	18
Le fisc n'aime pas la musique	18
La Cour Constitutionnelle rappelle à l'application de l'article 1 <sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et à l'effet modérateur du principe de force majeure en matière fiscale	20

## Le précompte mobilier à l'étranger passe à 20 % le 1er juillet

Le 1er juillet 2008, comme conséquence de la directive de l'Union européenne sur l'épargne, le précompte mobilier perçu en Belgique, au Luxembourg, en Autriche, et dans certains pays tiers (Suisse, Liechtenstein, Monaco, Andorre, territoires d'outre-mer des pays de l'Union européenne), passe de 15 % à 20 % pour les résidents étrangers.

Concrètement, pour les Belges percevant des revenus d'origine belge, le précompte restera à 15 % en Belgique. En revanche, pour les comptes qu'ils auraient dans les pays énumérés ci-dessus, ce précompte passera à 20 %, mais restera libératoire. Une augmentation à ... 35 % est prévue pour 2011.

Pour ceux que ces perspectives effrayent, il faut rappeler que le précompte mobilier instauré par la directive européenne à charge des non résidents n'est pas applicable aux revenus suivants :

- les dividendes (ils ne visent en effet que les intérêts) ;
- les SICAV investissant moins de 40 % en titres productifs d'intérêts ;
- les SICAV sans passeport européen ;

- les intérêts payés à des sociétés (par exemple des SPF luxembourgeoises ou des sociétés offshore) ;
- les revenus de certains produits structurés.

Dans chaque cas, il y a lieu de vérifier si les revenus doivent ou non être déclarés en Belgique, conformément à la loi.



## Sécurité juridique et légalité de l'impôt : Jurisprudence récente

Par un important arrêt du 27 mars 1992, la Cour de cassation a décidé que « (les principes généraux de bonne administration, qui comportent le droit à la sécurité juridique) s'imposent aussi à l'administration des finances ; que le droit à la sécurité juridique implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite et d'administration ; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen ».

Elle a consacré cette solution à plusieurs reprises.

Dans le même esprit, les juridictions de fond ont confirmé que le principe de sécurité juridique permet au contribuable d'exiger de pouvoir faire confiance dans les règles fixes de conduite de l'administration fiscale, que celle-ci émette des avis, donne des accords, publie des circulaires ou fournisse de la loi une certaine interprétation.

L'on s'est toutefois posé la question de savoir si, dans l'hypothèse

se où les prises de position du fisc portent sur des questions de droit, le principe de sécurité juridique ne doit pas céder le pas devant celui de légalité de l'impôt.

Une réponse affirmative paraît résulter d'une certaine évolution de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui a eu, par exemple, l'occasion de préciser que « le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable qui a conclu avec l'administration un accord faisant naître un régime contraire à des dispositions légales puisse exiger de l'administration l'application d'un tel accord, dès lors que celui-ci n'a pas pu faire naître dans son chef des prévisions justifiées ».

Autant le dire : interprétée comme ne permettant jamais au contribuable de faire confiance à la position inexacte adoptée par le fisc sur une question de droit, cette jurisprudence tend à nier pratiquement tout contenu au principe général de sécurité juridique, en matière fiscale.

Ne faut-il cependant pas considérer que les principes de bonne administration trouvent en réalité leur source dans une norme de droit international et qu'en cas de conflit entre ces principes et celui de légalité de l'impôt, ceux-là doivent l'emporter sur celui-ci, par application de la règle de primauté de la norme internationale ? D'une façon fort convaincante,

“  
*Dans le cadre de l'application du droit fiscal communautaire, les Etats membres de l'Union européenne doivent appliquer le principe de sécurité juridique – qui fait partie de l'ordre juridique communautaire – et, dans certaines conditions, ce principe peut prévaloir sur le principe de légalité.*  
 ”

une telle thèse a été défendue en doctrine, il y a quelques années. Désormais, cette thèse trouve également appui dans plusieurs décisions de jurisprudence.

C'est le cas, au premier chef, d'une décision rendue le 14 septembre 2006 par la Cour de Justice des Communautés Européennes, dans l'affaire *Elmeka*.

Il ressort de cette décision que, dans le cadre de l'application du droit fiscal communautaire, les Etats membres de l'Union européenne doivent appliquer le principe de sécurité juridique – qui fait partie de l'ordre juridique communautaire – et que, dans certaines conditions, ce principe peut prévaloir sur le principe de légalité.

Le Tribunal de première instance d'Anvers a fait une récente application de cette jurisprudence, dans un jugement du 16 février 2007 consacré à l'admissibilité

d'une exemption de T.V.A. illégalement octroyée.

D'après le tribunal, puisque c'est l'autorité compétente pour connaître de cette question qui a considéré pendant plusieurs années qu'une exemption de la taxe était applicable, il revient au fisc de ne pas revenir sur la situation passée et d'honorer le principe de confiance, même si l'exemption était illégale.

On relèvera par ailleurs le jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles du 23 mai 2007, rendu cette fois en matière d'impôts sur les revenus.

Selon ce jugement, « le conflit entre le principe de la sécurité juridique et le principe constitutionnel de légalité de l'impôt ne constitue (...) pas un conflit entre un principe général de droit et une norme constitutionnelle ou légale, mais un conflit entre l'article 1er du Premier Protocole [additionnel à la Convention Européenne de Sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales] et une norme de droit interne qui doit se résoudre en faveur de la norme conventionnelle, conformément au principe de primauté ».

Toutes solutions trouvées – pour que prédomine le principe de sécurité juridique – dans des dispositions de droit international ...

Reste à espérer que cette jurisprudence – qu'il faut approuver

– se généralise, afin qu'en matière fiscale, notamment en ce qui concerne l'application des impôts directs, les principes de bonne administration puissent à nouveau se voir attribuer un véritable contenu et permettent au contribuable de se prévaloir des attentes que le comportement du fisc aura légitimement suscitées dans son chef, ce comportement serait-il illégal.

Olivier NEIRYNCK



## La restriction du droit d'appel des assujettis T.V.A. sanctionnée par la Cour Européenne des Droits de l'Homme

Le Code T.V.A. belge contient un article tout à fait atypique, qui tend à restreindre l'accès des assujettis T.V.A. à la justice.

*Code T.V.A. autorise l'administration de la T.V.A. à demander à l'assujetti de consigner tout ou partie des sommes qu'elle estime dues. La sanction du défaut de consignation est extrêmement lourde, puisqu'elle a tout simplement pour conséquence de rendre la requête d'appel irrecevable. Le défaut de consignation dans le délai imparti prive donc l'assujetti de tout droit ou recours en appel.*

La survivance de cette disposition apparaît étrange, dans la mesure où, en ce qui concerne les autres règles de procédure, les contestations en matière

d'impôt - y compris en matière de T.V.A. - se sont à présent alignées sur les contestations de droit commun : la procédure fiscale, devant les juridictions, est à présent calquée sur la procédure civile.

Si un assujetti se voit imposer un redressement en matière de T.V.A., il peut introduire un recours devant le tribunal de première instance, afin de faire valoir ses droits.

Dans l'hypothèse où cet assujetti n'obtient pas gain de cause devant le tribunal de première instance, il peut ensuite porter son recours en degré d'appel. Mais à ce stade, cette disposition du Code T.V.A. autorise l'administration de la T.V.A. à demander à l'assujetti de consigner tout ou partie des sommes qu'elle estime dues.

Cette demande doit être formulée dans certaines formes, toutefois très peu restrictives pour l'administration de la T.V.A. et doit être motivée par la situation financière du débiteur. La pratique nous apprend toutefois que cette motivation est en général lapidaire.

L'assujetti doit alors consigner la somme demandée par l'administration – l'on sait que les rectifications T.V.A. sont souvent d'un montant très important, en raison des amendes qui peuvent aller jusqu'à 200 % - et ce, dans

les deux mois de la demande qui lui a été adressée.

La sanction du défaut de consignation est extrêmement lourde, puisqu'elle a tout simplement pour conséquence de rendre la requête d'appel irrecevable. Le défaut de consignation dans le délai imparti prive donc l'assujetti de tout droit ou recours en appel.

Certes, l'assujetti dispose, en vertu de la loi, d'un recours contre cette demande de consignation : il peut demander à la Cour d'appel de déclarer cette demande non fondée, mais la Cour d'appel n'est tenue par la loi de se prononcer que dans les trois mois de l'introduction de ce recours.

La consignation doit, elle, être effectuée dans les deux mois de la demande formulée par l'administration - et pas un jour plus tard.

Ceci revient à dire que si l'assujetti fait le choix de ne pas consigner la somme demandée et d'introduire un recours contre la demande de consignation, il court le risque que la Cour d'appel se prononce sur cette question en sa défaveur, et que tout espoir de faire valoir ses arguments de fait ou de droit soit définitivement perdu.

Bien que cet article apparaisse comme une relique d'une pro-

cédures à présent révolue, il est encore régulièrement utilisé par l'administration de la T.V.A.

La Cour constitutionnelle a confirmé à plusieurs reprises, en 1995, que le législateur pouvait raisonnablement considérer que la consignation ne serait pas toujours nécessaire pour sauvegarder les droits du Trésor et prévenir des recours dilatoires, et n'a donc pas sanctionné cette disposition légale.

D'autres juridictions se sont cependant, plus récemment, émues de cette situation, et ont donné raison à l'assujetti qui tentait de faire valoir ses droits devant la Cour d'appel, alors qu'il ne disposait peut-être pas de l'assise financière suffisante pour consigner le montant de T.V.A. qui lui était demandé.

Cette question a été récemment portée devant la Cour Européenne des Droits de l'Homme. Dans un arrêt rendu fin 2007, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a eu à juger d'une affaire où un assujetti avait fait l'objet d'une demande de consi-

gnation de près de 4.000.000 €, montant qu'il était incapable de consigner et qui était en grande partie constitué par des amendes.

La Cour Européenne des Droits de l'Homme a considéré que la décision d'irrecevabilité de la Cour d'appel, pour défaut de consignation, constituait une mesure disproportionnée au regard de la protection des intérêts de l'administration fiscale.

*“ La Cour Européenne des Droits de l'Homme a considéré que la décision d'irrecevabilité de la Cour d'appel, pour défaut de consignation, constituait une mesure disproportionnée au regard de la protection des intérêts de l'administration fiscale. Elle a également décidé que l'accès effectif de l'assujetti à la juridiction d'appel s'en était trouvé entravé. La Cour Européenne des Droits de l'Homme en a conclu qu'il y avait eu violation, par l'Etat belge, de l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, qui garantit le droit de chacun à un procès équitable et à un accès effectif aux juridictions. ”*

Elle a également décidé que l'accès effectif de l'assujetti à la juridiction d'appel s'en était trouvé entravé. La Cour Européenne des Droits de l'Homme en a conclu qu'il y avait eu violation, par l'Etat belge, de l'article

6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, qui garantit le droit de chacun à un procès équitable et à un accès effectif aux juridictions.

Il faut toutefois noter que la Cour Européenne des Droits de l'Homme a fondé son raisonnement en partie sur le montant de la somme à consigner, qu'elle a décrit comme « exceptionnellement élevé ». La motivation de l'arrêt laisse entendre que la Cour ne se serait peut-être pas prononcée de la même manière si la consignation demandée avait été d'un montant moindre.

Il s'agit néanmoins d'une décision fort intéressante, dans la mesure où elle remet l'Etat belge à sa juste place : l'Etat belge n'est rien d'autre qu'une partie à un procès, et l'on ne voit pas pourquoi cette partie devrait pouvoir, en vertu de la loi, s'arroger des prérogatives tout à fait exorbitantes du droit commun, prérogatives qui, dans certains cas, évitent peut-être des recours dilatoires, mais qui, dans d'autres, privent les assujettis d'un recours effectif au juge d'appel, en raison du fait que leur couverture financière n'est pas suffisante.

Cet arrêt constitue donc un pas vers la normalisation de la procédure T.V.A. en appel.

Séverine SEGIER



## **Le régime fiscal belge des droits de mutation par décès : violation du droit communautaire**

Lors du décès d'un résident belge, c'est-à-dire ayant établi en Belgique son domicile ou le siège de sa fortune, les droits de succession sont établis sur l'universalité de ses biens, quelque soit le lieu de leur situation, déduction faite de ses dettes.

En revanche, lorsque le défunt n'est pas un habitant du Royaume au moment de son décès, seuls les immeubles lui appartenant et situés en Belgique, seront soumis au «droit de mutation par décès» sans possibilité de déduction des dettes y afférentes.

Il y a donc une différence de traitement importante suivant que le défunt était résident ou non du Royaume au moment de son décès dès lors que dans la succession, on ne tient pas compte des charges qui pèsent sur l'actif imposable.

On peut se demander si une telle différence de traitement est conforme au droit communautaire et plus particulièrement au principe de la libre circulation des capitaux, garanti par l'article 56 du Traité CE.

C'est la question qui a été posée dans l'espèce suivante : une résidente allemande était propriétaire d'un bien immobilier situé en Belgique. Elle avait, à titre de garantie d'une dette contractée en 2002, conféré au créancier un mandat pour hypothéquer ce bien immobilier. Suite à son décès, une déclaration de succession belge a été établie dans laquelle figurait, à l'actif, le bien immobilier tandis qu'au passif, la déclaration indiquait « nihil » conformément à la législation belge.

Considérant que la législation belge était discriminatoire, les héritiers ont introduit un recours devant les juridictions belges.

Saisie en degré d'appel, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante à la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) : les dispositions du Traité de Rome, en particulier celles relatives à la libre circulation des capitaux, s'opposent-elles à une législation nationale relative à l'imposition des successions (en l'espèce la législation belge) en vertu de laquelle pour déterminer l'assiette imposable à l'impôt dû sur l'acquisition par succession d'un bien immobilier situé sur le territoire de la Belgique, il est permis de prendre en compte certaines charges, telles que des dettes garanties par le droit conféré à un créancier de prendre hypothèque sur

ce bien immeuble si, au moment du décès, le de cujus dont le bien immeuble est hérité résidait en Belgique, mais pas si le de cujus résidait dans un autre Etat membre ?

Bien que la CJCE n'ait pas encore rendu son arrêt, l'Avocat général a déjà émis son avis. Dans cet avis, un parallèle est établi avec un arrêt précédemment rendu par la CJCE (l'arrêt BARBIER) aux termes duquel celle-ci a considéré que les mesures interdites par l'article 56 du Traité comprennent celles qui sont de

position plus élevée que celle qui serait due si le bien immeuble était acquis par succession d'une personne résident au moment de son décès, sur le territoire de la Belgique.

La législation belge est, dès lors, susceptible de restreindre la libre circulation des capitaux. Encore faut-il examiner le point de savoir si une telle restriction peut être justifiée au regard des dispositions du Traité.

En effet, il ressort de la combinaison des articles 56 et 58 § 1 et 3 du Traité CE ainsi que de la jurisprudence de la CJCE qu'une disposition d'une législation nationale restreignant la libre consultation capitaux peut être considérée comme conforme au droit communautaire si elle s'applique à des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou peut être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

“

*On peut se demander si une telle différence de traitement est conforme au droit communautaire et plus particulièrement au principe de la libre circulation des capitaux, garanti par l'article 56 du Traité CE.*

”

nature à diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un Etat membre autre que l'Etat membre où se trouvent les biens concernés et qui impose la succession desdits biens.

L'Avocat général est d'avis que la législation belge a pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un non-résident du Royaume dans la mesure où il résulte que celle-ci est soumise à une im-

position plus élevée que celle qui serait due si le bien immeuble était acquis par succession d'une personne résident au moment de son décès, sur le territoire de la Belgique.

Le principe est la libre circulation des capitaux et toute dérogation à ce principe fondamental doit être interprétée strictement. En ce qui concerne le critère de comparabilité, il ressort de la jurisprudence de la CJCE que lorsqu'un Etat membre a décidé d'appliquer une forme particulière d'impôt aux non-résidents aussi bien qu'aux résidents, cela implique que les résidents et les

non-résidents soient considérés comme se trouvant alors dans une situation comparable au regard des déductions liées à cette imposition.

Au titre des motifs impérieux d'intérêt général, l'Etat belge entend soutenir que l'enseignement de l'arrêt BARBIER précité de la CJCE ne serait pas transposable en l'espèce compte tenu de la différence de nature du lien existant entre la dette concernée et le bien immeuble : dans l'arrêt BARBIER, la dette consistait en l'obligation de délivrance du droit réel portant sur le bien immeuble transmis par voie de succession consécutivement au transfert par le défunt, en conformité avec le droit hollandais, de la propriété économique de ce même immeuble ; en revanche, en l'espèce, il s'agit d'une dette contractée par le défunt vis-à-vis d'un créancier qui est garantie par un mandat hypothécaire sur ce bien immeuble.

Pour l'Avocat général, cependant, il n'en demeure pas moins qu'il existe un lien en ce que la dette ainsi garantie est en toute hypothèse susceptible de grever ce bien immeuble concerné, qui fait l'objet de l'impôt.

L'Etat belge entend également tirer argument du fait que la prise en compte de la dette pourrait aboutir à une double déduction, en Belgique et dans le pays de résidence du défunt.

“

*Il n'existe donc pas de motifs impérieux d'intérêt général de nature à justifier la législation belge et, en conséquence, la différence de traitement qu'elle entraîne constitue un moyen de discrimination arbitraire*

”

son arrêt et décidera aux termes de celui-ci que le régime fiscal belge des droits de mutation par décès, en ce qu'il ne permet pas la déduction des charges, viole le principe fondamental de la libre circulation des capitaux.

Magali MARTIN



Cet argument ne semble cependant pas résister non plus à la jurisprudence de la CJCE. En effet, celle-ci estime qu'un ressortissant communautaire ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du Traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un Etat membre autre que celui dans lequel il réside.

L'Avocat général en conclut qu'il n'existe donc pas de motifs impérieux d'intérêt général de nature à justifier la législation belge et, qu'en conséquence, la différence de traitement qu'elle entraîne constitue un moyen de discrimination arbitraire visé par l'article 58, § 3 du Traité CE et par la jurisprudence de la CJCE et est dès lors incompatible avec les dispositions du Traité CE relatives à la libre circulation des capitaux.

Compte tenu de sa jurisprudence antérieure et de l'avis de l'Avocat général, on peut espérer que la CJCE rendra prochainement

## Le SDA reconnaît les sociétés étrangères

Le service des décisions anticipées a rendu le 12 février dernier une décision intéressante relative à une société de portefeuille luxembourgeoise (Décision anticipée n° 800.021 du 12 février 2008).

Le contribuable demandait que lui soit confirmée l'application de l'article 106, § 5, de l'arrêté royal d'exécution du Code selon lequel aucun précompte mobilier n'est dû par une holding belge sur les dividendes et bonis de liquidation qu'elle distribue à sa société mère, en l'occurrence un holding luxembourgeois.

Le contribuable souhaitait par ailleurs que l'administration lui confirme qu'étant donné l'existence de la société luxembourgeoise et que celle-ci a effectivement la propriété juridique des actions du holding belge, l'opération de distribution des dividendes ou des bonis de liquidation par le holding belge à sa société mère ne pourrait être requalifiée sur la base de l'article 344, § 1er, CIR 92 en distribution directe aux actionnaires de la société mère luxembourgeoise.

L'administration fiscale donne le feu vert à l'opération. Elle constate dans un premier temps que la société luxembourgeoise est do-

tée de la personnalité juridique. A ce titre, la société luxembourgeoise ne peut pas être considérée comme transparente. Étant donné que la société luxembourgeoise sera véritablement établie et gérée au Luxembourg, l'administration admet que son existence ne peut être niée. Ensuite, le SDA examine la similarité des effets de l'opération ou des actes, en se référant aux arrêts de

cassation relative à l'article 344, § 1er, du CIR (la requalification permise par la « mesure générale anti-abus ») et fait référence à l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 26/2005 du 2 février 2005. Par ailleurs, l'administration fiscale examine la question de la propriété juridique des actions et accepte de tenir compte de la personnalité juridique distincte de la société luxembourgeoise. On ne peut que s'en réjouir.

*L'administration fiscale accepte de tenir compte de la personnalité juridique distincte de la société luxembourgeoise.*

Pascale HAUTFENNE



la Cour de Cassation du 21 avril 2005 et du 4 décembre 2005, relatifs à la requalification prévue par l'article 344, § 1er.

Le SDA note à cet égard qu'une qualification alternative qui ferait abstraction de l'existence de la société luxembourgeoise en tant que bénéficiaire des dividendes ne pourrait être prise en compte puisque c'est bien celle-ci qui est le propriétaire juridique des actions de B.

Cette décision est intéressante à différents égards. Le service des décisions anticipées prend acte de la jurisprudence de la Cour de

## Lorsque le principe de sécurité juridique s'oppose au principe de légalité

Pendant plusieurs années, un contrôleur avait admis la déduction intégrale de frais afférents à l'utilisation de véhicules, alors que la loi n'en admet la déduction qu'à concurrence de 75 % (article 66 du CIR 92).

L'administration entendait donc faire respecter le prescrit légal ; le contribuable invoquait quant à lui le droit à la sécurité juridique.

L'issue du conflit était incertaine, la Cour de cassation ayant déjà eu l'occasion de décider que le droit à la sécurité juridique « n'implique pas que le contribuable qui a noué avec l'administration un accord faisant naître un régime contraire à des dispositions légales puisse exiger de l'administration l'application d'un tel accord, dès lors que celui-ci n'a pu susciter dans son chef des prévisions justifiées » (Cass., 20 novembre 2006).

Le fait que, pendant plusieurs années, l'administration ait appliqué un accord contraire à la loi, avait-il donc pu susciter des « prévisions justifiées » dans le chef du contribuable ?

Le tribunal de première instance de Bruxelles répond par l'affirmative : « la demanderesse pouvait légitimement croire, sur base des contrôles antérieurs (...) que les frais de véhicules destinés au déplacement des artistes étaient déductibles en totalité » (trib. 1ère instance Bruxelles, 9 avril 2008, inédit).

La motivation de la décision est intéressante au point de vue juridique.

L'administration faisait en effet valoir que le caractère d'ordre public du droit fiscal s'opposait en l'espèce à l'application du principe de la sécurité juridique.

Pour le tribunal, au contraire, le principe de la sécurité juridique résulte de l'article 6, §1er de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 1er du premier Protocole additionnel à cette convention.

Le conflit entre le principe de la sécurité juridique et le principe constitutionnel de légalité de l'impôt « ne constitue dès lors pas un conflit entre un principe général de droit et une norme constitutionnelle ou légale, mais un conflit entre l'article 1er du premier Protocole précité

et une norme de droit interne qui doit se résoudre en faveur de la norme conventionnelle, conformément au principe de primauté » (trib. 1ère instance Bruxelles, 9 avril 2008).

Cette décision a donc le grand mérite de consacrer le principe de sécurité juridique en tant que norme de droit supérieure.

Anne RAYET



*Cette décision a donc le grand mérite de consacrer le principe de sécurité juridique en tant que norme de droit supérieure.*

## « Commissions secrètes » : est-il encore possible d'échapper à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 CIR/92 ?

On sait à quel point la cotisation spéciale de 300% sur commissions secrètes prévue à l'article 219 CIR/92 est la sanction la plus lourde de toute la législation fiscale. C'est d'ailleurs la grande crainte de tous les contribuables de voir l'administration fiscale en user et même en abuser de façon discrétionnaire, tant le texte légal lui laisse un large champ de manœuvre.

Quels sont les moyens permettant encore d'y échapper ?

Tout d'abord, l'alinéa 4 de l'article 219 du Code d'impôts sur les revenus, y ajouté par une loi de 2002, prévoit que la cotisation spéciale sur commissions secrètes n'est pas due si le contribuable démontre que les bénéficiaires des revenus professionnels passibles de la cotisation spéciale ont mentionné ceux-ci dans leur déclaration d'impôts remise dans le délai légal et régulière en la forme.

Ensuite, dans son arrêt du 6 avril 2000, la Cour Constitutionnelle

a décidé qu' : « est contraire au principe d'égalité garanti par la Constitution la possibilité offerte à l'administration de réclamer la cotisation spéciale sur commission secrète prévue par l'article 57 du Code d'impôts sur les revenus 1992 à des contribuables qui ont rentré les fiches 281 avec retard alors que cette négligence n'a pas empêché l'administration d'imposer les bénéficiaires des revenus professionnels contenus dans les fiches ».

La Cour d'appel de Liège a d'ailleurs suivi l'arrêt de la Cour Constitutionnelle, dans un arrêt du 7 février 2001, en considérant que « l'administration fiscale ne peut appliquer de manière aveugle la cotisation spéciale sur commission secrète à l'impôt des personnes morales, dans la mesure où elle n'a pas été empêchée de taxer les bénéficiaires des revenus professionnels concernés ».

Dès lors, quand bien même, les fiches sont rentrées avec retard, l'administration n'a pas à appliquer la cotisation spéciale quand cette négligence ne l'a pas empêchée d'imposer les bénéficiaires des revenus professionnels contenus dans les fiches, c'est-à-dire quand les délais d'imposition ne sont pas encore écoulés lorsque les fiches sont rentrées. Le principe est, au demeurant, admis par l'administration fiscale dans son commentaire du Code des impôts sur les revenus.

L'administration accepte également de renoncer à la cotisation spéciale dès lors que les dirigeants de la société réintègrent ces sommes dans le patrimoine dans la société, en général sous forme d'instructions en compte courant ; ce qui implique qu'elles devront être remboursées un jour. Mais il y a une condition sine qua non : les délais d'imposition ne peuvent pas être écoulés.

Une autre voie possible serait de démontrer qu'il s'agit, en réalité, non pas de rémunérations ou cotisations, mais des frais à rembourser ou des DNA, à défaut de justification.

Il faut relever que l'article 219 CIR aboutit à sanctionner le contribuable coupable d'une simple négligence non seulement comme un fraudeur qui aurait versé véritablement des commissions secrètes, mais encore bien plus que le contribuable qui n'aurait pas rentré ses déclarations ou aurait rédigé une déclaration inexacte ou incomplète avec l'intention d'éluder l'impôt ! En effet, en principe, le contribuable fraudeur se voit infliger un accroissement d'impôts limité à 50 % pour la première infraction avec intention d'éluder l'impôt alors que dans le cadre de l'article 219 du Code d'impôts sur les revenus pour une simple négligence qui pourrait être réparée par la suite, le contribuable se voit infliger une cotisation de

300 %, taux qui est le plus élevé de toute la législation fiscale !

Aurélie BLAFFART



## Dépenses déductibles : le pot de terre contre le pot de fer ?

On connaît la jurisprudence SALVINVEST, selon laquelle – contrairement à ce que les meilleures universités du Royaume ont enseigné à des générations d'étudiants – il ne suffirait pas que les frais d'une société soient exposés en vue « d'acquérir ou de conserver des revenus imposables » (comme le dit l'article 49 du CIR 92), encore faudrait-il que ces frais soient inhérents à l'exercice de sa profession (Cass., 9 novembre 2007, arrêt SALVINVEST), ou encore, comme la Cour de cassation le décidait déjà dans un arrêt du 18 janvier 2001 (en matière d'opérations put et call), qu'ils soient « nécessités par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts » (Cass., 18 janvier 2001).

*Tous les revenus d'une société sont nécessairement des revenus professionnels; tous les frais des sociétés sont donc professionnels et sont donc déductibles à la condition, s'il s'agit de dépenses volontaires, d'être engagés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus.*

Dans un jugement du 16 novembre 2007, le tribunal de première instance de Bruxelles décide pourtant de rendre hommage à nos enseignements « fondateurs » : « tous les revenus d'une société sont nécessairement des revenus professionnels » ; « tous les frais des sociétés sont donc professionnels et sont donc déductibles à la condition, s'il s'agit des dépenses volontaires, d'être engagés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus » : « (...) il ne résulte pas de l'article 49 du CIR 92 que les dépenses déductibles sont seulement celles qui sont payées dans le but d'augmenter le bénéfice d'une société avant l'impôt sur le résultat » ; et « il importe peu que les opérations soient étrangères à l'objet social de la requérante, l'article 49 du CIR 92 ne prévoyant pas une telle condition ».

En l'espèce, le tribunal décida donc que la totalité des frais d'option sur actions « call » et « put » constituaient des frais professionnels déductibles dans son chef « même s'ils ont été exposés dans le but de réaliser une économie d'impôt ».

Anne RAYET



## Taxes communales : la fin d'une controverse ?

Depuis quelques mois, la question de la majoration du taux de la taxe communale additionnelle divise.

De quoi s'agit-il ?

La question qui se pose aux contribuables est de savoir à partir de quand une majoration du taux de la taxe communale leur est applicable : cette majoration est-elle applicable immédiatement à l'exercice d'imposition en cours ou ne sort-elle ses effets qu'à partir de l'exercice d'imposition suivant ?

L'on se rappellera utilement qu'en matière d'impôts sur les revenus, une règle fondamentale est la non-rétroactivité de la loi fiscale.

C'est cette règle que vient de consacrer récemment la Cour de cassation dans son arrêt de principe du 14 mars 2008.

Dans cette affaire, la commune de Lessines avait décidé dans le courant de l'année 2001 de majorer le taux de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques. Dans son règlement-taxe, la ville de Lessines prévoyait que le nouveau taux de la taxe était applicable « pour l'exercice 2001 ».

“

*En matière d'impôts sur les revenus, la dette naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis.*

Le Tribunal de première instance de Mons d'abord et la Cour d'appel de Mons ensuite décidèrent tous deux que ce règlement-taxe ne pouvait légalement sortir ses effets qu'à partir de l'exercice d'imposition qui suit l'année au cours de laquelle il entre en vigueur.

Saisie du pourvoi introduit par la ville de Lessines, la Cour de cassation confirme « qu'en matière d'impôts sur les revenus, la dette naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base imposable ont été acquis ».

Autrement dit, puisque la dette fiscale de l'exercice d'imposition 2001 naît définitivement le 31 décembre 2000 à minuit, le règlement-taxe de la ville de Lessines voté le 21 février 2001 ne peut être applicable à l'exercice 2001, revenus au 31 décembre 2000. En décider autrement aurait pour conséquence de faire rétroagir le règlement-taxe, ce qui est interdit

sans autorisation légale expresse justifiée par des circonstances de nature exceptionnelle.

Théoriquement, l'arrêt du 14 mars 2008 devrait permettre aux nombreux contribuables qui ont introduit un recours contre les taxes communales votées tardivement d'avoir gain de cause : ceci n'est pas sans poser un problème aux nombreuses communes visées qui pourraient se voir privées d'une bonne partie de leurs recettes...

En pratique toutefois, un communiqué de presse du Conseil des Ministres du 18 avril 2008 nous fait savoir que sur proposition du Ministre des finances, le Conseil des Ministres a approuvé un

“

*La norme conventionnelle du procès équitable prévue à l'article 6 CEDH s'oppose à toute ingérence du pouvoir législatif dans le but d'influer sur le dénouement d'un litige.*

avant-projet de loi portant confirmation de l'établissement des taxes communales additionnelles et de la taxe d'agglomération à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 2007 et antérieurs. Le communiqué de presse nous indique que la décision du Conseil des Ministres est mue par le souci d'éviter

que l'intérêt général ne soit blesé et d'assurer la continuité des services communaux concernés.

Si cet avant-projet règle d'un grand coup de balai le problème de la rétroactivité de ces impôts, l'on peut toutefois s'interroger sur la légalité de celui-ci.

Est-il admissible, dans un état de droit, que le législateur impose aux Cours et tribunaux sa solution de manière rétroactive ?

Il faut bien reconnaître que la loi à venir sera la marque d'un état de non-droit bafouant le principe de la séparation des pouvoirs et le principe du procès équitable inscrit à l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

Il reste à voir si les Cours et tribunaux appliqueront la loi à venir ou si, faisant une juste application du principe de primauté, ils privilégieront la norme conventionnelle du procès équitable prévue à l'article 6 CEDH qui s'oppose à toute ingérence du pouvoir législatif dans le but d'influer sur le dénouement d'un litige.

Sylvie LEYDER



## Les frais de catering sont entièrement déductibles

Les frais de « catering » sont les frais de repas et de boissons qui sont fournis, par un organisateur d'événements (spectacles, épreuves sportives, ou autres), sur les lieux de l'événement, au profit des différents participants à cet événement (artistes, sportifs, équipes techniques, etc.).

Dans un jugement du 9 avril 2008, le tribunal de première instance de Bruxelles a décidé que ces frais faisaient partie de l'organisation du spectacle, objet même de l'activité de la société en question, et qu'ils n'étaient donc pas visés par la limitation prévue à l'article 53 du CIR 52.

Lorsque la loi limite la déduction des « frais de restaurant » à 75 % (de leur quotité professionnelle), elle ne vise donc bien que les frais de restaurant au sens strict, et non les frais de restauration au sens large, qui, lorsqu'ils sont exposés dans le cadre de l'organisation d'un spectacle (ou d'un autre événement), et qu'ils sont destinés aux participants, entrent bien dans le budget de la production et/ou de l'organisation de ce spectacle, à l'instar de toutes les autres dépenses exposées dans ce cadre.

Ils sont donc entièrement déductibles, par application du droit commun de la déduction des charges professionnelles (trib. 1ère instance Bruxelles, 9 avril 2008, inédit).

Anne RAYET



## Le fisc n'aime pas la musique

Mais l'assujetti oui.

Dans un cas soumis récemment à la Cour d'appel de Bruxelles, l'administration semble avoir fait du zèle. En effet, un assujetti exerçant l'activité d'artiste peintre avait procédé à l'achat d'une installation stéréo pour un montant relativement important (2.130.000 BEF HTVA).

La chaîne stéréo avait été installée dans les locaux professionnels de l'assujetti, sans raccordement avec la partie privée de l'habitation dudit assujetti. Suite à un procès-verbal de régularisation, l'administration a décerné une contrainte d'un montant de 11.100 € ainsi qu'une amende de 1.100 €.

L'assujetti en question a été bien avisé d'introduire une opposition à contrainte.

En effet, la Cour d'appel de Bruxelles (confirmant le jugement du Tribunal de première instance de Bruxelles) a rejeté résolument l'ensemble des arguments soulevés par le fisc pour refuser la déductibilité de la T.V.A. payée sur l'acquisition de l'installation stéréo en question.

L'administration avait ainsi contesté l'existence du lien direct

et immédiat entre la dépense et les opérations taxables en raison du coût important de l'installation, du déséquilibre avec les déclarations T.V.A. et de soupçons d'un raccordement privé ultérieur.

Après avoir rappelé que l'administration n'a pas à juger de l'opportunité ou de l'importance d'une dépense, la Cour a précisé que :

« A très juste titre, le premier juge a relevé que les insinuations de l'Etat belge selon lesquelles «rien n'empêcherait l'intimé de se détendre à des fins privées dans son atelier en écoutant de la musique ou de raccorder son installation à la partie privative de son habitation une fois le litige terminé», étaient en l'état, pure spéculation et sans pertinence sur le droit à déduction dans le chef de l'assujetti, sous réserve de la révision de ce droit à déduction si l'administration prouvait ultérieurement l'usage privé partiel ou total ».

Quelque peu agacée, semble-t-il, par les arguments de l'administration, la Cour a poursuivi en précisant que :

« L'on peut imaginer également les employés d'une société ou les fonctionnaires d'un ministère, rêver dans leurs bureaux ou jouer aux cartes sur leur ordinateur professionnel, ou encore une caissière de grande surface,

chantonner au son de la musique diffusée en magasin, ce qui n'enlève rien cependant, au caractère professionnel des équipements des locaux qu'ils occupent dans le cadre de leur travail ».

On peut imaginer que la Cour était bien inspirée par le son de son installation stéréo lors de la rédaction de l'arrêt.

L'administration avait ensuite précisé qu'il appartenait à l'assujetti de démontrer que les biens ou services facturés sont destinés à des fins qui relèvent de son activité économique, estimant que cette démonstration n'avait pas été faite en l'espèce. Pour l'administration, seuls les pinceaux, couleurs et toiles pouvaient relever de l'activité artistique d'un artiste peintre.

La Cour a balayé les arguments de l'administration précisant que cette acquisition participait, sans conteste, à l'aménagement du lieu de travail où elle contribue à la formation d'un environnement propice à la création artistique justifiant la sophistication de l'installation litigieuse. La Cour a enfin précisé que l'administration prônait une conception particulièrement étriquée des activités artistiques.

En conclusion, s'il appartient effectivement à l'assujetti de démontrer que les biens pour lesquels il postule la déduction de la T.V.A. payée en amont sont

destinés, d'une manière ou d'une autre, à l'aider à réaliser des opérations soumises à la T.V.A., l'administration ne peut être trop exigeante quant à l'existence d'un lien direct et immédiat devant exister entre l'activité dudit assujetti et la dépense exposée par ce dernier, même si elle estime que le montant de la dépense est trop important.

Tristan KRSTIC



## La Cour Constitutionnelle rappelle à l'application de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et à l'effet modérateur du principe de force majeure en matière fiscale

La Cour Constitutionnelle rappelle à l'application de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et à l'effet modérateur du principe de force majeure en matière fiscale

Par son arrêt du 24 avril 2008 (Cour Constitutionnelle nr. 72/2008, M.B., 15 mai 2008), la Cour constitutionnelle a rappelé à l'application de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des Droits de l'homme ainsi qu'à la notion de force majeure, notion peu évidente en matière fiscale.

La Cour constitutionnelle devait se prononcer sur un recours

en annulation dirigé contre les articles 2 à 5 et 8 à 10 de la loi du 8 décembre 2006 établissant un prélèvement visant à lutter contre la non-utilisation d'un site de production d'électricité par un producteur.

La loi en question avait pour but d'améliorer l'utilisation de la capacité de production des sites belges de production d'électricité, en favorisant l'ouverture du marché à de nouveaux acteurs.

Le recours en annulation fut rejeté par la Cour, ce qui n'empêche que l'arrêt contient quelques éléments remarquables du point de vue des principes généraux du droit fiscal.

C'est ainsi que dans son troisième moyen, dirigé contre les articles 2 à 5 et 8 à 10 de la loi attaquée, et pris de la violation des articles 10, 11 et 16 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, la partie requérante évoquait que la combinaison des dispositions qui instaurent le prélèvement et de celles qui prévoient une dispense ou une suspension aboutissait à instaurer une vente quasi forcée, ce qui impliquait dès lors une expropriation de fait.

Dans son analyse de ce moyen, la Cour a souligné que même si le législateur fiscal dispose en la matière d'une ample marge d'appréciation, une imposition peut, effectivement, être jugée disproportionnée et porter une atteinte injustifiée au respect des biens si elle rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la sauvegarde du droit au respect des biens.

La notion d'intérêt général étant une notion très large couvrant un champ de plus en plus vaste, il ne peut guère étonner que la Cour aboutisse à la conclusion que le prélèvement attaqué poursuivait un objectif d'intérêt général.

*la Cour conclut son raisonnement en y intégrant un principe rarement envisagé en matière fiscale, à savoir l'effet modérateur de la force majeure*

Par la suite, la Cour a également décidé que le prélèvement ne saurait être davantage jugé disproportionné à l'objectif visé : « Non seulement, en vertu de l'article 3, alinéa 2, le prélèvement total est limité à 3 p.c. de la part du chiffre d'affaires portant sur la production que le débiteur du prélèvement a réalisé sur le marché belge de l'électricité au cours du dernier exercice clôturé, mais

le redevable peut en outre échapper au prélèvement en procédant rapidement à la cession de droits réels visée par le législateur. Au demeurant, la partie requérante n'apporte aucun élément concret qui ferait apparaître que le prélèvement est de nature à affecter gravement sa marge bénéficiaire.»

Ce qui est toutefois remarquable est de constater que la Cour conclut son raisonnement en y intégrant un principe rarement envisagé en matière fiscale, à savoir l'effet modérateur de la force majeure « sur la base du principe général selon lequel la rigueur de la loi est tempérée en cas de force majeure- principe auquel la loi attaquée ne déroge ni explicitement ni tacitement- le redevable qui se trouverait dans une telle situation pourra prétendre à une dispense totale ou partielle du prélèvement. »

La notion de force majeure suppose selon la jurisprudence un événement insurmontable et imprévisible, indépendant de la volonté de l'intéressé, il est évident que le recours à ce principe impliquera un examen de fait et c'est alors au contribuable d'apporter la preuve de cette situation exceptionnelle de force majeure (Bruxelles, 5 février 1999, non-publié).



Filip Goddevriendt  
van Oyenbrugge

## Europe : rien de nouveau pour la directive sur l'épargne

Les velléités de certains pays, dont l'Allemagne, de modifier déjà la directive sur l'épargne, qui ne date que de 2005, ne semblent pas avoir de chance sérieuse d'aboutir à bref délai.

S'agissant d'une matière fiscale, une décision ne peut en effet être prise qu'à l'unanimité des 27 pays membres de l'Union européenne. Il semble difficilement imaginable que des pays comme le Luxembourg, voire Chypre et la Grande-Bretagne, acceptent une extension significative des exigences d'échange de renseignements entre les pays. Bien plus, le problème évoqué par l'Allemagne, suite aux « révélations » relatives à des fondations du Liechtenstein, ne portent pas seulement sur le type de revenus qui devraient être renseignés, mais sur les revenus d'entités provenant de pays offshore, et sur lesquels les banques ne sont pas en mesure de donner des précisions quant aux bénéficiaires juridiques.

La législation en matière de blanchiment n'oblige en effet les banques qu'à recueillir l'identité du bénéficiaire économique, et non du bénéficiaire juridique.

Or, la connaissance de l'identité d'un bénéficiaire économique ne permet à une administration fiscale de ne procéder à aucune imposition, laquelle se fait exclusivement en fonction de critères juridiques.

Il est donc peu probable que l'initiative allemande aboutisse à quelque chose de concret.

On pourrait d'ailleurs se demander si l'Union européenne ne ferait pas bien de commencer par fixer des règles éthiques aux fonctionnaires des administrations des Etats membres, pour qu'ils s'abstiennent, ainsi que l'Allemagne l'a fait dans le cas du Liechtenstein, de procéder à des investigations illégales, relevant de la corruption privée et du recel, au préjudice de banques étrangères et de leurs propres contribuables. La crédibilité d'une action tendant à lutter contre la fraude ne dépend-elle pas étroitement de celle des autorités fiscales, qui se discréditent totalement en enfreignant la loi tout en prétendant la faire respecter par d'autres ?

Thierry AFSCHRIFT





**IDEFISC**

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC est publié par  
Thierry AFSCRIFT**

avec la collaboration de  
Sylvie LEYDER  
Rédacteur en chef  
et de

Aurélie BLAFFART  
Filip GODDEVRIENDT  
van OYENBRUGGE  
Pascale HAUTFENNE  
Anne RAYET  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS  
Magali MARTIN  
Tristan Krstic  
Olivier Neiryck

**Editeur responsable**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Prochain numéro**

Septembre 2008

Pour recevoir IDEFISC  
par courrier électronique,  
envoyez votre  
adresse électronique  
à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

Les informations publiées par  
IDEFISC sont données à titre de  
renseignements; il ne s'agit pas de  
consultations juridiques portant sur des  
situations déterminées.

Ce numéro est aussi disponible en  
néerlandais. Si vous souhaitez le rece-  
voir, envoyez s'il vous plait un mail  
à [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be) et nous mettrons à  
jour notre base de données.

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)