

Grandeur et servitude des devoirs fiscaux de l'avocat à l'épreuve de la Constitution

Introduction

Les enseignements de la Cour constitutionnelle ayant une incidence sur la pratique de la profession d'avocat revêtent plusieurs facettes en droit fiscal. Ils ne proviennent d'ailleurs pas du seul contentieux préjudiciel, mais aussi du contentieux de l'annulation.

Il faut noter d'emblée que l'apport de la jurisprudence de la Cour ne se limite pas à la fiscalité des revenus de l'avocat, mais s'étend aussi à ses obligations professionnelles de nature fiscale ou non, comme le respect du secret professionnel.

En matière d'impôts sur les revenus, la Cour a été amenée à déterminer les contours du régime de taxation de certaines indemnités attribuées avec retard à des avocats dans le cadre de l'aide juridique (I).

S'agissant de la fiscalité indirecte, la fin – pourtant annoncée depuis des années – de l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée sur les honoraires d'avocats n'a pas été accueillie sans volonté de fronde de la part de différentes associations et organisations, notamment actives en faveur des milieux d'aide aux plus démunis de notre société. Un détour par la Cour de justice de l'Union européenne sera même nécessaire pour clarifier définitivement la position de notre juridiction constitutionnelle (II).

Plus récemment, la Cour a été invitée à déterminer l'étendue du secret professionnel de l'avocat dans la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. Les avocats consultés en matière fiscale et financière seront également bien inspirés de prendre connaissance de cet important enseignement en la matière (III).

Enfin, la Cour constitutionnelle a dû apporter, à plusieurs reprises ces dernières années, des précisions sur le calcul de certains délais de la procédure fiscale (IV).

I. La taxation à l'impôt des personnes physiques des indemnités *pro deo* – Chronique d'une symphonie inachevée

1. Les avocats qui interviennent dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne sont en général indemnisés avec retard par rapport à la date de leurs prestations, puisqu'ils doivent attendre la fin de celles-ci pour pouvoir adresser au Bureau d'aide juridique (BAJ) leur rapport de clôture, suivi d'un contrôle croisé des deux Ordres communautaires aboutissant finalement au versement des indemnités.

Compte tenu du principe de la progressivité de l'impôt des personnes physiques, le paiement tardif de ces indemnités rémunérant des prestations représentant souvent plus d'une année de travail peut se révéler particulièrement onéreux, puisque celles-ci sont taxables intégralement pour l'année de leur paiement.

2. L'article 171, alinéa 1^{er}, 6°, 2^e tiret, du Code des impôts sur les revenus (ci-après, « CIR 92 ») déroge cependant au principe de la globalisation en vertu duquel le revenu imposable d'une personne physique est constitué de l'ensemble de ses revenus nets, diminué des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du même Code.

Celui-ci prévoit en effet l'imposition distincte des profits au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables lorsque ces profits « se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois, et ce, exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations ».

Selon les travaux préparatoires de la loi du 4 août 1978 de réorientation économique, cette taxation distincte vise à éviter « une surtaxation due à la progressivité du taux de l'impôt »¹, puisque, sans elle, « les honoraires et autres profits qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période supérieure à douze mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois, sont taxés comme des revenus de l'année pendant laquelle ils ont été perçus avec application du taux normal d'imposition »².

3. Le bénéfice du taux distinct de l'article 171, 6°, du CIR 92 est conditionné par la réunion de trois conditions.

A. Les profits doivent être payés, directement ou indirectement, par une autorité publique

Les termes « autorité publique » doivent être interprétés dans un sens large et visent notamment les pouvoirs publics (État, Communautés, Régions, provinces, communes), les institutions créées avec l'appui de ces pouvoirs (organismes parastataux, établissements publics, régies, sociétés intercommunales, etc.) et, de façon générale, tous organismes et établissements d'intérêt public dont les traitements et salaires du personnel sont conventionnellement alignés sur les rémunérations que l'État accorde à ses agents³.

1 Rapport de la Commission des Finances du Sénat, *Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, p. 51.
2 Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, p. 33.
3 Com.I.R., nos 171/347 et 171/312.

B. Les profits doivent être payés en dehors de l'année des prestations et en une fois par le fait de l'autorité publique

Ils ne peuvent donc faire l'objet de provisions ou d'acomptes⁴.

C. Les profits doivent se rapporter à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à douze mois

Le contribuable qui souhaite bénéficier de cette taxation distincte doit donc apporter la preuve que les honoraires litigieux couvrent plus de douze mois de prestations. Il n'est en effet pas suffisant que les honoraires aient été payés plus d'un an après l'exécution des prestations.

Lorsque la preuve de la réunion de ces trois conditions est rapportée, les honoraires doivent être divisés en deux parties⁵ :

- une première partie qui correspond proportionnellement à douze mois de prestations et qui sera imposée globalement au taux progressif de l'impôt des personnes physiques ;
- une deuxième partie qui correspond au solde des honoraires et qui pourra être imposée distinctement au taux moyen relatif aux autres revenus de la même période imposable.

4. En 1992, le ministre des Finances, répondant à une question parlementaire, a admis que les indemnités *pro deo* puissent échapper, pour partie, à la taxation globale au taux progressif, pour être taxées au taux distinct de l'article 171, alinéa 1^{er}, 6^o, 2^e tiret, du CIR 92⁶.

Dans la pratique, certains contrôleurs ont toutefois eu tendance à refuser la taxation distincte des indemnités *pro deo* estimant que le paiement tardif de ces indemnités n'intervenait pas « par le fait de l'autorité publique », entendu comme visant la faute ou la négligence de l'autorité publique.

Dans un premier temps, la jurisprudence, se fondant sur les travaux préparatoires des lois du 7 juillet 1953 et du 28 mars 1955, a suivi la position de l'administration fiscale, en estimant que l'utilisation des termes « par le fait de l'autorité publique » signifiait que la tardiveté du paiement devait être la conséquence d'une omission ou d'une négligence d'une autorité publique, ou encore d'une mesure à caractère exceptionnel prise par cette autorité⁷.

Le Tribunal de première instance du Brabant wallon s'est toutefois demandé si cette interprétation ne violait pas les articles 10, 11, 23, alinéa 3, 2^o, et 172 de la Constitution et a donc décidé, par jugement rendu le 2 février 2015⁸, de poser à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle suivante :

« L'article 171, 6^o, 2^e tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11, 23, alinéa 3, 2^o, et 172 de la Constitution, le cas échéant, combinés aux articles 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et/ou 7 du Pacte [i]nternational relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, dans la mesure où, pour bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, il exige que la tardiveté du paiement ou de l'attribution de rémunération doit être imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique ? »

5. Par un arrêt prononcé en date du 25 février 2016⁹, la Cour constitutionnelle a estimé que le critère de la faute ou de la négligence commise par l'autorité publique, à la source de la tardiveté du paiement, s'il était objectif, n'était en revanche pas pertinent par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur et ne permettait donc pas de justifier la différence de traitement relevée par le Tribunal de première instance du Brabant wallon.

Pour reprendre les termes de la Cour, « [a]u regard de l'objectif de corriger les effets inéquitables d'une application rigoureuse de la progressivité de l'impôt aux indemnités payées par une autorité publique au cours d'une année qui n'est pas celle des prestations, le critère de la faute ou de la négligence de l'autorité publique ayant causé le retard de paiement n'est pas pertinent pour établir une différence de traitement entre contribuables. En effet, le paiement différé et en une fois de prestations ayant été effectuées sur plus d'une année a les mêmes effets sur le calcul de l'impôt dû, quelle que soit la cause du fait que les indemnités n'ont pas été payées de manière échelonnée et au cours de l'année des prestations.

Lorsque le retard de paiement n'est pas imputable au bénéficiaire des revenus, il n'est pas justifié d'accorder le bénéfice de l'application de la disposition en cause aux contribuables qui peuvent prouver une faute ou une négligence dans le chef de l'autorité débitrice et de ne pas l'accorder à ceux qui ne peuvent prouver une telle faute ou négligence, alors même que ni les uns, ni les autres ne pouvaient en aucune manière faire en sorte que les indemnités soient payées de manière échelonnée et plus rapidement »¹⁰.

Les avocats qui auraient omis de revendiquer le bénéfice de la taxation distincte de leurs indemnités *pro deo* dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques peuvent encore le faire en introduisant une demande de dégrèvement d'office sur la base de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 25 février 2016¹¹.

4 La jurisprudence considère dès lors que les honoraires d'un curateur ne peuvent bénéficier de cette taxation distincte, même s'ils sont versés avec retard (en ce sens : Gand, 26 avril 2005, *T.F.R.*, 2005, liv. 288, p. 815 ; Gand, 18 novembre 2014, *Fiscologue*, 2015, n° 1423, p. 13).

5 Com.I.R., n° 171/344.

6 Question parlementaire n° 164 de Mme le député Stengers du 29 juillet 1992 (fr.), *Bull.Q.R.*, Ch. repr., S.E. 1991-1992, n° 26, p. 1787.

7 Cass., 23 janvier 1974, *Pas.*, 1974, I, p. 542 ; Cass., 18 juin 1987, *Arr. Cass.*, 1987, p. 642 ; Civ. Gand, 20 avril 2010, *Act. fisc.*, 2010, n° 36, pp. 6-8 ; Civ. Gand, 18 septembre 2003, *Cour. fisc.*, 2003, n° 19-20, pp. 669-672 ; Cass., 23 avril 2010, R.G. n° F.08.0042.F, *www.monkey.be* ; Civ. Mons, 20 octobre 2011, *Fisc. Act.*, liv. 41, p. 15 ; Civ. Gand, 9 octobre 2013, *T.G.R.-T.W.V.R.*, 2014, liv. 1, p. 70 ; Gand, 28 avril 2015, *F.J.F.*, 2016, liv. 6, p. 198.

8 *J.L.M.B.*, 2015, liv. 11, p. 526.

9 Arrêt n° 30/2016, *www.const-court.be*.

10 Cons. B.7.

11 Art. 376, §§ 1^{er} et 2, CIR 92.



Cette demande devant être introduite dans un délai maximal de cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi, seules les impositions établies dans le courant de l'année 2017 et des années ultérieures peuvent encore faire l'objet d'une telle demande.

6. Dans une circulaire du 22 septembre 2016¹², l'administration fiscale a commenté les conséquences de cet arrêt en précisant que, s'il n'est plus nécessaire que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou une négligence de l'autorité, il convient en revanche que le destinataire du paiement n'ait pu, en aucune manière, contribuer à la tardiveté de ce paiement, fût-ce en acceptant simplement les modalités de paiement proposées d'entrée de jeu par l'autorité publique, soit de manière conventionnelle, soit réglementairement. Ainsi, si la convention stipule clairement les modalités de paiement et que celui-ci est effectué dans les délais prévus, il n'y aurait pas lieu d'appliquer le régime d'imposition spécial, puisque l'étalement des paiements résulte de la volonté des parties¹³.

Pour mettre fin à une position administrative reprise dans la première version de cette circulaire¹⁴, mais fortement contestée, la Cour constitutionnelle, par un arrêt prononcé le 1^{er} juin 2017¹⁵, a estimé que l'article 171, alinéa 1^{er}, 6^o, 2^e tiret, du CIR 92 « ne fait aucune distinction entre l'avocat qui perçoit une indemnité en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne accomplies durant une période supérieure à douze mois lorsqu'il était inscrit à la liste des stagiaires de l'Ordre des avocats, et l'avocat qui perçoit une telle indemnité pour des prestations accomplies après son inscription au tableau de l'Ordre des avocats »¹⁶.

L'avocat, qu'il soit stagiaire ou inscrit au tableau de l'Ordre, est donc en droit de revendiquer la taxation distincte de ses indemnités *pro deo*, à tout le moins pour la partie des indemnités qui correspond à des prestations qui excèdent douze mois.

Selon le Tribunal de première instance de Bruges¹⁷, la charge de la preuve de la durée de la prestation repose entièrement à cet égard sur l'avocat et le calcul doit être réalisé pour chaque dossier attribué dans le cadre du *pro deo*, et non par client.

7. Mais la saga ne semble pas être clôturée : le Tribunal de première instance de Namur, division Namur, a récemment décidé de poser à la Cour constitutionnelle deux nouvelles questions préjudicielles :

« 1^o L'article 171, 6^o, 2^e tiret, du CIR 1992, tel qu'appliquable au cours de l'exercice d'imposition 2000, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en tant qu'il prévoit une taxation au taux distinct pour les contribuables qui recueillent des profits visés à l'article 23, § 1^{er}, 2^o, du C.I.R. 1992, se rapportant à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à douze

mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois, alors qu'il exclut ce taux distinct pour les contribuables qui recueillent des profits se rapportant à des actes accomplis pendant une période n'excédant pas douze mois, et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations, mais a été réglé en une seule fois ?

2^o L'article 171, 6^o, 2^e tiret, du C.I.R. 1992, tel qu'appliquable au cours de l'exercice d'imposition 2000, interprété en ce sens que, pour bénéficier du taux distinct, les contribuables qui recueillent des profits visés à l'article 23, § 1^{er}, 2^o, du même code en raison des prestations effectuées dans le cadre des articles 455 et 455bis du Code judiciaire, doivent justifier de manière précise et détaillée chacune de leurs interventions pour chaque désignation dont ils ont fait l'objet, peu important, à cet égard, qu'ils soient payés au cours d'une année ultérieure à leur désignation, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 16 de la Constitution et 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme¹⁸ ? »

II. La TVA sur les honoraires des avocats ou la chronique de la mort annoncée d'une (longue) exemption

8. La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006¹⁹ soumet les prestations de services effectuées par les avocats dans l'exercice de leur activité habituelle (les consultations orales ou écrites, l'introduction d'un procès, la rédaction de contrats, etc.) aux mêmes règles que les autres prestations de services.

Toutefois, l'article 371 de cette directive autorisa les États membres qui, au 1^{er} janvier 1978, exonéraient les opérations figurant dans une liste annexée à continuer de les exonérer, dans les conditions qui existaient dans chaque État membre concerné à cette même date.

9. La Belgique a fait usage de cette possibilité pour les avocats²⁰ jusqu'au 31 décembre 2013 : les prestations de services effectuées par les avocats dans l'exercice de leur activité habituelle étaient alors exemptées de la taxe. Notre pays était alors le seul État membre qui exonérait encore de la TVA les prestations de services effectuées par les avocats.

Depuis le vote d'une loi du 30 juillet 2013 contenant des dispositions diverses, les avocats sont désormais tenus de

18 Avis publié au *Moniteur belge* du 3 octobre 2019, p. 92074.

19 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L347/1 et s. du 11 décembre 2006.

20 L'article 53 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses avait déjà supprimé l'exemption pour les notaires et les huissiers de justice, mais l'avait maintenue pour les avocats. Saisie d'un recours en annulation contre cette disposition par plusieurs notaires, la Cour constitutionnelle jugea toutefois que cette disposition n'était pas discriminatoire, puisque les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent, en particulier en ce qui concerne l'accès à la justice, ne sont pas manifestement déraisonnables et ne reposent pas davantage sur une erreur manifeste (C. const., 14 novembre 2012, n° 141/2012, *www.const-court.be*).

12 AGFisc, n° 30/2016, *www.fisconetplus.be*.

13 N° 13 de la circulaire.

14 N° 17 de la circulaire. Selon cette position, seules les indemnités *pro deo* versées aux avocats inscrits de manière « obligatoire » au régime de l'aide juridique de deuxième ligne peuvent bénéficier du régime de taxation distincte.

15 Arrêt n° 65/2017, *www.const-court.be*.

16 Cons. B.4.

17 Civ. Bruges, 25 avril 2018, R.G. n° 17/762/A, *www.fisconetplus.be*.





porter en compte la taxe sur les honoraires qu'ils adressent à leurs clients à partir du 1^{er} janvier 2014, peu importe que ceux-ci soient assujettis ou non à la TVA.

En introduisant cette nouvelle mesure, le législateur poursuivait, d'une part, un objectif budgétaire et, d'autre part, l'harmonisation du régime de taxation des prestations des avocats avec le droit de l'Union en mettant fin au régime dérogatoire précité.

10. La suppression de l'ancienne exemption a été assez mal acceptée par de nombreux barreaux.

Différentes associations et organisations d'avocats belges et européens, mais aussi des associations actives en faveur des milieux d'aide aux plus démunis de notre société et une association professionnelle de magistrats, se sont émues de la mise en œuvre de cette nouvelle mesure à l'égard des particuliers qui disposent de peu de ressources financières, ainsi que ceux non assujettis pour qui l'accès à la justice va avoir inmanquablement un coût plus élevé.

11. Dans un long arrêt du 13 novembre 2014²¹, la Cour constitutionnelle a eu l'occasion de rappeler quelques principes très importants en matière d'accès à la justice.

Tout d'abord, les principes du respect des droits de la défense et du procès équitable impliquent le droit, pour le justiciable, de se faire assister par un avocat, droit auquel le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination est applicable. Le droit de se faire assister d'un avocat est un corollaire des droits de la défense dont le législateur ne pourrait priver une catégorie de justiciables sans établir une distinction injustifiée étant donné la nature des principes en cause.

Cette augmentation du coût des prestations des avocats pourrait donc affecter l'effectivité du droit, pour certains justiciables, de recourir à l'assistance d'un conseil.

Ensuite, le droit d'accès à un juge et le principe de l'égalité des armes, qui sont essentiels à un procès équitable, impliquent également l'obligation de garantir un juste équilibre entre les parties au procès et d'offrir à chaque partie la possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son ou ses adversaires.

Or tel pourrait ne pas être le cas, dans la mesure où la loi belge supprimant l'exemption de la taxe atteint désormais de manière différenciée les justiciables selon qu'ils sont ou non assujettis à la TVA et bénéficiaires ou non de l'aide juridique, alors que les deux catégories de justiciables peuvent être adversaires et soutenir des prétentions opposées dans le même procès. Par exemple, lorsqu'un litige oppose un travailleur salarié et un employeur, un consommateur et un commerçant ou encore un maître de l'ouvrage et un entrepreneur ou un architecte.

C'est au législateur qu'il appartient de donner une portée concrète aux principes généraux tels que l'accès à un juge et l'égalité des armes. Mais il relève de la compétence de la Cour constitutionnelle, sans qu'elle puisse se substituer au législateur, de vérifier si les différentes parties au procès ne sont pas traitées de manière discriminatoire.

12. La Cour constitutionnelle décidera finalement de surseoir à statuer et de poser plusieurs questions préju-

dicielles à la Cour de justice de l'Union européenne. La principale question posée consiste à savoir si, en soumettant les prestations de services effectuées par les avocats à la TVA sans prendre en compte, au regard du droit à l'assistance d'un avocat et du principe de l'égalité des armes, la circonstance que le justiciable qui ne bénéficie pas de l'aide juridique est ou non assujetti à la TVA, la directive 2006/112/CE est compatible avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, combiné avec l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH), en ce que ces articles reconnaissent à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter et le droit à une aide juridictionnelle pour ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes lorsque cette aide est nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice.

13. Dès le prononcé de cet arrêt interlocutoire, la doctrine ne manqua pas de relever qu'il serait étonnant que cette juridiction européenne limite l'assujettissement des honoraires d'avocats à la TVA aux seuls cas dans lesquels les avocats agissent pour des clients qui sont eux-mêmes assujettis à la TVA, car il s'agirait d'une opération totalement neutre sans aucune recette pour le Trésor²².

14. Le 28 juillet 2016, la Cour de justice de l'Union européenne rendit son arrêt²³ et, dans les grandes lignes, valida la disposition litigieuse, même au regard du droit au procès équitable et du droit d'accès à la justice.

En synthèse, la Cour de justice de l'Union européenne estime que soumettre les frais et honoraires des avocats à la TVA ne constitue pas, en principe, une entrave à l'accès à la justice, même à l'égard des justiciables qui ne disposent pas des ressources suffisantes pour couvrir les coûts afférents à une procédure judiciaire et qui bénéficient de l'aide juridictionnelle.

Si la Cour admet que l'assujettissement des prestations de services des avocats à la TVA au taux de 21 % implique, pour les justiciables ne bénéficiant pas de l'aide juridictionnelle, une augmentation importante des coûts afférents à la procédure judiciaire, il ne rend toutefois pas « pratiquement impossible ou excessivement difficile » l'exercice du droit à un recours judiciaire effectif.

Elle estime en outre qu'aucun lien de corrélation stricte ne peut être établi entre l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats et une augmentation du prix des services rendus par les avocats : selon elle, d'une part, les honoraires des avocats belges sont librement négociés et doivent faire l'objet d'une juste modération, en fonction de la situation économique de leurs clients ; d'autre part, les avocats ont le droit de déduire la taxe grevant les acquisitions de biens ou de services dans le cadre des services qu'ils fournissent, ce qui ne devrait pas emporter d'augmentation de leurs charges.

S'agissant de la situation des justiciables qui bénéficient de l'aide juridictionnelle (appelée aussi « *pro deo* »), ceux-ci ne sont pas affectés par une éventuelle augmentation

22 J. VAN DYCK, « Avocats et TVA : la balle est dans le camp de la Cour de justice », *Fiscologue*, n° 1407, 21 novembre 2014, p. 5.

23 C.J.U.E.(4^ech.), 28 juillet 2016, aff. C-543/14, ECLI:EU:C:2016:605.

21 C. const., 13 novembre 2014, n° 165/2014, www.const-court.be.



des frais d'avocats pouvant résulter de l'assujettissement à la TVA des prestations de services des avocats, dès lors que ces prestations de services sont prises en charge par l'État belge, en ce compris la taxe les grevant.

Enfin, la Cour de justice estime que les prestations de services rendues par les avocats dans le cadre du régime national d'aide juridictionnelle ne peuvent pas être exonérées de la TVA en vertu de la directive européenne n° 2006/112 dès lors que la catégorie professionnelle des avocats s'inscrivant volontairement sur la liste annuelle en faveur de l'aide juridictionnelle n'est pas « un organisme reconnu comme ayant un caractère social ». Devenait par conséquent illégal le point 28 de la circulaire administrative du 20 novembre 2013²⁴ dans lequel l'administration fiscale fixait à 0 % le taux pour les prestations de services *pro deo* en Belgique par les avocats.

15. Les avocats appelèrent le Gouvernement à prendre l'exacte mesure de cet arrêt et à garantir que la TVA ne touchera effectivement que les justiciables qui sont supposés disposer des ressources suffisantes permettant de couvrir les coûts afférents à une procédure judiciaire, et ce, en tenant également compte de la majoration des droits de greffe et des indemnités forfaitaires de procédure.

Le message sera bien reçu par le Gouvernement, puisque, dans sa déclaration de politique générale déposée le 3 novembre 2016 à la Chambre de représentants, le ministre de la Justice Koen Geens consacra un chapitre sur l'accès à la Justice.

Il y souligna à juste titre que la dimension sociale de la justice est cruciale : la capacité financière des personnes ne peut en aucun cas être déterminante pour faire valoir leurs droits et un système d'aide juridique de deuxième ligne correctement financé est essentiel pour permettre aux plus démunis d'exercer concrètement leur droit d'accès à la justice.

Dans ce chapitre fut envisagée la création d'un fonds qui contribue au financement de l'aide juridique de deuxième ligne avec « une obligation de payer au fonds une contribution dans les procédures pénales et civiles ainsi que dans les procédures administratives pour autant qu'il s'agisse de procédures devant une juridiction fédérale constituée de juges professionnels », ainsi qu'une amélioration de la souscription d'une assurance protection juridique favorisée par un stimulant fiscal sous la forme d'une réduction d'impôt.

Une loi du 19 mars 2017²⁵ instaurera un fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne et une loi du 22 avril 2019²⁶ visera à rendre plus accessible l'assurance protection juridique en instaurant une réduction d'impôt pour les primes versées dans le cadre d'une assurance protection juridique.

III. Le secret professionnel de l'avocat à l'épreuve de ses obligations déclaratives de nature fiscale

A. Le secret professionnel de l'avocat fiscaliste et la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme

16. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.

En effet, ce secret vise à protéger le droit fondamental à la vie privée de la personne qui se confie à son conseil, parfois dans ce qu'elle a de plus intime.

En outre, pour assurer l'effectivité des droits de la défense, il est indispensable qu'une relation de confiance puisse s'établir entre le client et l'avocat qui le conseille et le défend, ce qui justifie son devoir de discrétion absolu.

Le respect du secret professionnel par l'avocat est d'ailleurs consacré par l'article 458 du Code pénal et est un devoir enseigné dès la première année de stage au barreau.

17. Une loi récente a eu pour effet d'imposer, dans certains cas, des obligations déclaratives à l'avocat, notamment en cas de consultation en matière fiscale.

Le Parlement fédéral a adopté, le 18 septembre 2017, une loi ayant pour objet principal la transposition en droit belge de la directive européenne 2015/849²⁷.

Par cette loi, le législateur belge a voulu complètement mettre à jour le dispositif préventif belge en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme initié par une ancienne loi du 11 janvier 1993 de manière à le rendre conforme non seulement aux normes décidées au niveau de l'Union européenne, mais aussi aux recommandations internationales du Groupe d'action financière (en abrégé, le « GAFI »), cet organisme intergouvernemental créé en 1989 à Paris, en marge du G7, à l'initiative du président François Mitterrand, ayant pour objet l'élaboration de normes, régulièrement mises à jour, en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et la prolifération des armes de destruction massive.

18. L'Ordre des barreaux francophones et germanophone et l'Ordre des barreaux flamands (*Orde van Vlaamse balies*) ont introduit devant la Cour constitutionnelle un recours en annulation partielle de la loi du 18 septembre 2017.

En un mot, ils reprochent à certaines dispositions de la loi attaquée de violer le secret professionnel de l'avocat, qui relève de l'essence de cette profession. En règle, il ne peut être dérogé au secret professionnel que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée.

19. Par un arrêt du 24 septembre 2020²⁸, la Cour constitutionnelle s'est prononcée sur le fondement de ce recours et précisa l'étendue de l'obligation de déclaration de soupçons imposée aux avocats dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

24 Circulaire n° 47/2013 de l'Administration générale de la fiscalité (E.T.124.411) du 20 novembre 2013, www.fisconetplus.be.

25 M.B., 31 mars 2017, p. 46565.

26 M.B., 8 mai 2019, p. 44098.

27 Directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 du Parlement européen et du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, *J.O.U.E.*, L141/73 et s. du 5 juin 2015.

28 C. const., 24 septembre 2020, n° 114/2020, www.const-court.be.





20. Un premier grief fait à la loi attaquée concerne l'obligation de l'avocat de transmettre une déclaration de soupçons, y compris lorsque son client renonce à une opération suspecte à la suite de ses conseils (art. 47, § 1^{er}, 2^o, 2^e phrase, de la loi).

Il faut savoir que la loi du 18 septembre 2017 impose des obligations déclaratives à charge de certaines personnes physiques ou morales, qualifiées par la loi de « entités assujetties agissant dans l'exercice de leur activité professionnelle ».

Parmi celles-ci sont visés les avocats, lorsqu'ils assistent leur client dans la préparation ou la réalisation d'opérations concernant l'achat ou la vente de biens immeubles ou d'entreprises commerciales, la gestion de fonds, de titres ou d'autres actifs appartenant au client, l'ouverture ou la gestion de comptes bancaires ou de portefeuille, l'organisation des apports nécessaires à la constitution, à la gestion ou à la direction de sociétés, de fiducies ou de trusts, de sociétés, de fondations ou de structures similaires, ou bien lorsqu'ils agissent au nom de leur client et pour le compte de celui-ci dans toute opération financière ou immobilière.

21. L'article 47 de la loi attaquée fait obligation, pour les entités assujetties, de transmettre à la Cellule de traitement des informations financières (en abrégé, la « CTIF ») une déclaration de soupçons de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, sur la base de laquelle des poursuites pénales pourront éventuellement être engagées.

Cette disposition prévoit notamment que les avocats doivent déclarer à la CTIF les opérations ou tentatives d'opérations et les faits dont ils savent, soupçonnent ou ont des motifs raisonnables de soupçonner qu'ils sont liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

L'article 47, § 1^{er}, 2^o, qui porte sur les « opérations ou tentatives d'opérations » à déclarer, précise, en sa seconde phrase, que « cette obligation de déclaration s'applique y compris lorsque le client décide de ne pas exécuter l'opération envisagée ».

22. Il ressort de plusieurs articles de la loi attaquée que seules les informations connues de l'avocat dans certaines matières échappent à l'obligation de secret professionnel.

Il s'agit notamment d'informations dont l'avocat a connaissance lorsqu'il assiste ses clients dans la préparation ou la réalisation d'opérations concernant l'achat ou la vente de biens immeubles ou d'entreprises commerciales, la gestion de fonds, de titres ou d'autres actifs appartenant au client, etc.

Elles peuvent alors être portées à la connaissance de la CTIF par l'intermédiaire du bâtonnier.

En revanche, toutes les informations connues de l'avocat dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir l'assistance et la défense en justice du client, ainsi que le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire, demeurent couvertes par le secret professionnel – sauf dans trois cas énumérés à l'article 53, *in fine*, de la loi, à savoir si les avocats ont pris part à des activités de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, ont fourni un conseil juridique à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement

du terrorisme ou savent que le client a sollicité un conseil juridique à de telles fins.

23. La Cour estime que les informations dont l'avocat a connaissance au sujet d'une opération ou d'une tentative d'opération suspecte que son client, sur ses conseils, renonce à exécuter font partie de la seconde catégorie d'informations, c'est-à-dire celles qui sont connues de l'avocat dans le cadre de l'exercice de son activité de conseil juridique.

Partant, ces informations sont couvertes par le secret professionnel et échappent à l'obligation de déclaration de soupçons visée à l'article 47.

Il s'ensuit que l'obligation de communication prévue par l'article 47, § 1^{er}, 2^o, seconde phrase, de la loi du 18 septembre 2017 est dénuée de justification raisonnable et est par conséquent annulée en ce qu'elle concerne les avocats.

24. Les parties requérantes critiquent ensuite la possibilité pour une personne tierce à la relation de confiance entre l'avocat et son client, tel un employé de l'avocat ou un autre avocat du même cabinet, de communiquer directement et personnellement à la CTIF des informations couvertes par le secret professionnel (art. 49 de la loi attaquée).

La Cour juge que rien ne justifie qu'un tiers à la relation entre l'avocat et son client, fût-il lui-même avocat, puisse transmettre des informations relatives à ce client et annule par conséquent l'article 49, alinéa 2, de la loi attaquée, en ce qu'elle impose cette obligation aux avocats considérés comme « entités assujetties ».

B. Le secret professionnel de l'avocat et l'obligation de déposer le listing annuel des clients assujettis à la TVA

25. Depuis le 1^{er} janvier 2014, les avocats sont donc considérés comme des assujettis à la TVA « ordinaires » et doivent dès lors respecter toutes les obligations en la matière (délivrance de factures, dépôt de déclarations périodiques...), en ce compris le dépôt du listing annuel de leurs clients (liste annuelle des acheteurs de biens et des preneurs de services assujettis à la taxe, en vertu de l'article 53quinquies du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 23 du 9 décembre 2009 relatif à la liste annuelle des clients assujettis à la TVA).

Toutefois, l'avocat doit uniquement reprendre sur son listing des clients assujettis à la TVA les clients qui possèdent un numéro d'identification à la TVA belge et auxquels il a fourni au cours de l'année civile écoulée des services pour une valeur de plus de 250 euros (à l'exclusion des assujettis entièrement exemptés de la TVA qui disposent toutefois d'un numéro BE).

26. Depuis que les avocats ne sont plus exonérés de la TVA, la question se pose de savoir s'ils doivent déposer le listing annuel des clients assujettis à la taxe, compte tenu du secret professionnel.

27. Dans son arrêt du 14 mars 2019²⁹, la Cour constitutionnelle a répondu que l'obligation de dépôt d'un listing annuel des clients assujettis à la TVA n'est pas incompatible avec le secret professionnel de l'avocat.

²⁹ C. const., 14 mars 2019, n° 43/2019, www.const-court.be.



L'obligation de déposer le listing TVA est dicté par un objectif légitime d'intérêt général d'assurer le paiement et le recouvrement de la taxe et d'éviter la fraude fiscale.

Si l'avocat omet de reprendre certains clients dans son listing annuel, cela ne prive pas ces derniers de déduire le montant de la taxe, dans la mesure où l'assujetti utilise les services pour les besoins de ses opérations taxées.

L'obligation de secret professionnel prévue par la loi a en effet pour principal objet de protéger le droit fondamental au respect de la vie privée d'une personne qui se confie à une autre. Il est généralement admis que les règles dérogatoires au secret professionnel ne peuvent donc être interprétées que de manière restrictive. Selon la Cour, il ne peut être dérogé au secret professionnel de l'avocat que pour une « raison impérieuse d'intérêt général » et si la levée de ce secret professionnel est strictement proportionnée eu égard à cet objectif.

Or la législation en matière de TVA prévoit que les fonctionnaires sont tenus au secret le plus strict concernant les affaires dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur mission (art. 93bis CTVA). Une telle mesure est destinée à protéger la vie privée des assujettis et implique que les données relatives à leur situation fiscale ne peuvent pas être communiquées à des tiers.

La Cour constitutionnelle conclut que les données qu'un avocat doit communiquer lors du dépôt du listing annuel des clients sont inhérentes à son statut d'assujetti « ordinaire » à la TVA depuis le 1^{er} janvier 2014 et ne sont pas incompatibles avec le principe du secret professionnel de l'avocat.

En outre, les données reprises dans ce listing ne concernent pas, en tant que telles, les activités qui se situent au cœur de la mission de l'avocat : elles ne portent en effet pas sur des informations confidentielles qui sont communiquées par un client à son avocat et qui sont éventuellement susceptibles de l'incriminer.

Dès lors, l'obligation légale de communication du listing annuel n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la CEDH.

C. Le secret professionnel de l'avocat et la déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières

Au moment de clôturer cette étude, nous prenons connaissance d'un arrêt prononcé le 17 décembre 2020³⁰ par la Cour concernant des demandes de suspension totale ou partielle du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduites par l'*Orde van Vlaamse balies* et une association de fait d'avocats.

En quelques mots, pour respecter nos directives éditoriales, précisons qu'une directive européenne du 25 mars

2018³¹ impose aux intermédiaires (dont la définition peut s'appliquer aux avocats) la déclaration à l'administration fiscale des dispositifs fiscaux transfrontières (planification fiscale internationale agressive) répondant à certains « marqueurs » et devant s'accompagner, le cas échéant, de la recherche d'un avantage fiscal.

Les dispositifs visés ne doivent pas nécessairement constituer une fraude ou un abus fiscal.

L'Union européenne espère ainsi lutter contre l'évasion fiscale en permettant aux États membres d'être rapidement informés et, le cas échéant, d'être en mesure d'adapter leur législation.

La directive autorise les États membres à prendre les mesures nécessaires pour accorder aux « intermédiaires » une dispense de l'obligation de déclaration, lorsque celle-ci serait contraire au secret professionnel en vertu du droit national. Dans ce cas, les mesures nécessaires doivent être prises pour que les intermédiaires notifient aux autres intermédiaires ou, en l'absence d'intermédiaire, aux contribuables concernés, l'obligation qu'ils ont de faire la déclaration eux-mêmes³².

La directive DAC 6³³ a été transposée en Belgique par une loi du 20 décembre 2019 et les sanctions ont été déterminées par un arrêté royal du 20 mai 2020. La Région flamande a adopté, le 26 juin 2020, un décret qui s'aligne sur la législation fédérale en ce qui concerne ses droits régionaux de succession et d'enregistrement.

Les Ordres communautaires et des associations d'avocats estiment que cette réglementation est de nature à mettre en péril le secret professionnel de l'avocat, et ont introduit des recours contre tous les instruments de transposition.

Le 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a rendu un arrêt suspendant certaines dispositions du décret flamand précité et posant une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

Dans l'attente des décisions définitives sur les recours en annulation, les deux Ordres communautaires ont adopté des lignes de conduite déontologiques applicables aux avocats se trouvant dans une situation visée par ces dispositions.

31 Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *J.O.U.E.*, L139/1 à L139/13 du 5 juin 2018.

32 Pour un commentaire général de la directive, voy. J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières-directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020, p. 29 ; D.-E. PHILIPPE et E. YÜKSEL, « Belgium - Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning: Implementation of DAC 6 in Belgium », *Eur. Tax.*, 2020, vol. 60, n° 4. Pour un commentaire particulier à destination des avocats, voy. J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l'avocat », *J.T.*, 2020, pp. 812 et s.

33 La directive constitue la sixième modification de la directive initiale du Conseil relative à l'échange d'informations et est couramment désignée par l'acronyme « DAC 6 ».

30 C. const., 17 décembre 2020, n° 167/2020, www.const-court.be.

IV. Le calcul des délais en matière fiscale

28. Un domaine où la responsabilité des avocats est souvent mise en cause est celui du respect des délais, qui constitue, dans la plupart des cas, une obligation de résultat dans leur chef.

L'avocat mandaté en matière fiscale devra donc être particulièrement vigilant aux délais dont il dispose pour agir dans l'intérêt de son client.

En effet, les conséquences du non-respect de ces délais peuvent parfois être particulièrement préjudiciables pour le client, puisque, pour prendre un exemple en matière d'impôts sur les revenus, en l'absence de réclamation introduite dans le délai légal de six mois, l'imposition devient définitive, sous réserve éventuellement de la possibilité d'introduire une demande de dégrèvement d'office ou de pouvoir faire valoir l'existence d'un cas de force majeure.

L'avocat doit non seulement connaître ces délais, mais aussi maîtriser leur mode de calcul, notamment en ce qui concerne la réponse à apporter à un avis de rectification de la déclaration ou à une notification d'imposition d'office ou l'introduction d'une réclamation.

29. La plupart des délais en matière fiscale sont établis en mois ou en années.

Par conséquent, conformément aux articles 52 et 54 du Code judiciaire, ces délais se calculent de quantième à veille de quantième. Si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié légal, le délai est par ailleurs prolongé jusqu'au prochain jour ouvrable.

A. Le terminus a quo

30. À l'origine, de nombreuses dispositions du Code des impôts sur les revenus faisaient débiter les délais à la date d'envoi de l'acte ou du document par l'administration fiscale.

La Cour constitutionnelle est cependant intervenue à de nombreuses reprises pour condamner la théorie de l'expédition en vertu de laquelle le point de départ d'un délai correspond à la date d'envoi du document³⁴.

Selon la Cour, cette théorie apporte une restriction disproportionnée au droit de défense des destinataires.

Le délai commence en effet à courir à partir d'une date à laquelle le destinataire n'a pas encore pu prendre connaissance du document. Il est, en outre, susceptible de varier en fonction, d'une part, de la durée mise par le SPF Finances pour remettre le document en question aux services postaux et, d'autre part, de la durée mise par ces services pour faire parvenir l'envoi à destination.

Or la Cour estime que l'objectif du législateur d'éviter l'insécurité juridique peut être atteint en faisant courir le délai à partir du jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, en avoir connaissance, c'est-à-dire depuis

le troisième jour ouvrable qui suit celui où le document a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire.

La Cour constitutionnelle fit ici explicitement référence à l'article 53bis du Code judiciaire qui prévoit qu'« à l'égard du destinataire, et sauf si la loi en dispose autrement, les délais qui commencent à courir à partir d'une notification sur support papier sont calculés depuis : [...] »

2° lorsque la notification est effectuée par pli recommandé ou par pli simple, depuis le troisième jour ouvrable qui suit celui où le pli a été remis aux services de la Poste, sauf preuve contraire du destinataire »³⁵.

31. Il a cependant fallu attendre la loi du 19 mai 2010³⁶ pour que le législateur intervienne et adapte (enfin) le Code des impôts sur les revenus.

Ainsi, depuis l'entrée en vigueur de cette loi, le 7 juin 2010, le délai de réclamation des articles 371 et 373 du CIR 92 ne court plus à partir de la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle, mais bien à partir « du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle qui mentionne le délai de réclamation ».

Une adaptation identique a également été apportée au délai de réponse à l'avis de rectification (art. 346 CIR 92), au délai de réponse à une notification d'imposition d'office (art. 351 CIR 92) ainsi qu'au délai de réponse à une demande de renseignements (art. 316 CIR 92).

32. Quel est cependant le point de départ des délais pour la période antérieure à cette intervention législative ?

Selon l'administration fiscale³⁷, il conviendrait d'opérer une distinction entre :

- la période antérieure au 31 décembre 2005, date de l'entrée en vigueur de l'article 53bis du Code judiciaire, pour laquelle il ne serait pas possible de combler la lacune constatée à la suite de l'inconstitutionnalité ; et
- la période allant du 31 décembre 2005 au 6 juin 2010 pour laquelle la date de réception effective pourrait être présumée sur la base de l'article 53bis du Code judiciaire.

Il n'appartient cependant ni à l'administration fiscale ni aux cours et tribunaux de combler la lacune résultant de l'inconstitutionnalité dénoncée par la Cour constitutionnelle.

En effet, il résulte de la jurisprudence de la Cour de cassation que « seule une intervention du législateur permettrait, par le choix d'une date de prise de cours du délai de réclamation qui soit compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de remédier à la lacune qui résulte de l'inconstitutionnalité constatée »³⁸.

Les délais prenant comme point de départ l'envoi d'un document restent donc illégaux jusqu'au 7 juin 2010 et ne sauraient par conséquent commencer à courir.

³⁴ C. const., 17 décembre 2003, arrêt n° 170/2003 ; 16 novembre 2005, arrêt n° 166/2005 ; 1^{er} mars 2006, arrêt n° 34/2006 ; 15 mars 2006, arrêt n° 43/2006 ; 29 mars 2006, arrêt n° 48/2006 ; 7 juin 2007, arrêt n° 85/2007 ; 26 septembre 2007, arrêt n° 123/2007 ; 19 décembre 2007, arrêt n° 162/2007 ; 12 novembre 2009, arrêt n° 178/2009 ; 2 juin 2010, arrêt n° 66/2010 ; 11 mai 2016, arrêt n° 69/2016 ; 22 mars 2017, arrêt n° 41/2017, www.const-court.be

³⁵ C. const., 7 juin 2007, arrêt n° 85/2007, cons. B.4., www.const-court.be.

³⁶ Loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses, M.B., 28 mai 2010, 2^e éd., p. 32359.

³⁷ Circulaire AGFisc n° 5/2016 du 3 février 2016, www.fisconetplus.be.

³⁸ Cass., 4 septembre 2015, J.L.M.B., 2016, p. 92 ; Cass., 30 mars 2017, R.G. n° F.16.0037.F ; Cass., 8 septembre 2017, R.G. n° F.16.0103.F ; Cass., 23 mars 2018, R.G. n° F.17.0065.F.

B. Le terminus ad quem

33. Depuis le 29 août 2014, date d'entrée en vigueur de l'article 16 de la loi du 25 avril 2014³⁹, la réclamation est valablement introduite si elle est envoyée le dernier jour du délai, même si elle ne parvient entre les mains de l'administration que le lendemain.

L'article 371, alinéa 3, du CIR 92 précise en effet que la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi vaut comme date d'introduction lorsque la réclamation est introduite par lettre recommandée.

Il n'existe cependant aucune disposition similaire en ce qui concerne la réponse à un avis de rectification de la déclaration.

Le contribuable doit donc en principe veiller non seulement à envoyer sa réponse dans le délai légal d'un mois, mais également à ce que sa réponse parvienne à l'administration fiscale dans ce délai, ce qui, *de facto*, le prive d'une partie de son délai de réponse.

Selon la Cour constitutionnelle⁴⁰, cette interprétation « est susceptible d'affecter les droits de défense du contribuable dans un éventuel recours ultérieur, puisqu'elle prive le contribuable de la notification d'une décision motivée de taxation, conformément à l'article 346, alinéa 5, du CIR 1992 et qu'en cas de taxation d'office, la charge de la preuve est inversée » (considérant B.14) et a des « effets disproportionnés » (considérant B.15).

L'article 346 du CIR 92 prévoit cependant que le contribuable fait valoir ses observations « par écrit », sans préciser les modalités d'introduction de ces observations.

Par conséquent, cette disposition « peut être interprétée en ce sens que les observations formulées par le contribuable à l'appui de son désaccord sur l'avis de rectification sont introduites à temps, dans le délai d'un mois, lorsqu'elles sont introduites par lettre recommandée remise à la poste avant l'expiration de ce délai, la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi faisant foi » (considérant B.17).

La même interprétation devrait, à notre estime, pouvoir s'appliquer à la réponse à une demande de renseignements, ou à une notification d'imposition d'office sous peine de priver le contribuable d'une partie de son droit de réponse. En l'absence de toute adaptation législative, nous ne saurions toutefois que conseiller la prudence et de veiller à ce que la réponse parvienne à l'administration fiscale dans le délai légal.

Jonathan PICAVET

*Avocat au barreau de Liège-Huy
Maître de conférences invité à l'UCLouvain*

François STÉVENART MEEÛS

*Conseiller à la Cour de cassation
Maître de conférences invité à l'UCLouvain*

39 Loi du 25 avril 2014 visant à corriger plusieurs lois réglant une matière visée à l'article 78 de la Constitution, *M.B.*, 19 août 2014, p. 60770.

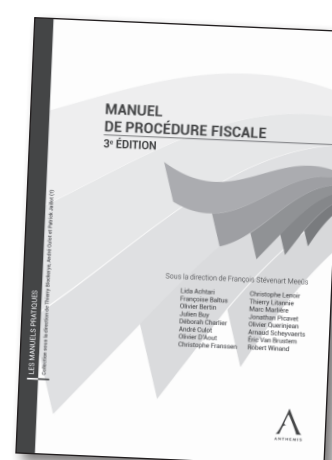
40 C. const., 25 juin 2020, arrêt n°95/2020, www.const-court.be.

Manuel de procédure fiscale

3^e édition

Sous la direction de François Stévenart Meeûs

*Lida Achdari, Françoise Baltus, Olivier Bertin,
Julien Buy, Déborah Charlier, André Culot,
Olivier D'Aout, Christophe Franssen, Christophe Lenoir,
Thierry Litannie, Marc Marlière, Jonathan Picavet,
Olivier Querinjean, Arnaud Scheyvaerts,
Éric Van Brustem, Robert Winand*



1228 pages – 145 € – Édition 2019

Informations et commandes : www.anthemis.be et commande@anthemis.be



aangeboden door/présenté par
Jurisquare



aangeboden door/présenté par
Anthemis

