



**Cabinet
Ministre des Finances
et de la Lutte contre
la Fraude Fiscale**

DÉCEMBRE 2015

PLAN D'ACTION POUR LUTTER CONTRE LA FRAUDE FISCALE



Avant-propos

La lutte contre la fraude fiscale est plus que jamais actuelle et nécessaire. Il y a donc lieu de tendre vers une justice fiscale maximale, et le contexte économique joue bien entendu un rôle important dans ce cadre. Les autorités se doivent, pour elles-mêmes et pour la société, de mettre de l'ordre dans leurs finances. Dans des pays tels que la Belgique, avec des prélèvements publics qui ont dépassé les 50% au cours des dernières décennies, des réformes et des économies s'imposent. Le défi budgétaire peut cependant aussi être soutenu par une perception correcte et équitable des impôts.

Le chemin qu'il nous reste à parcourir est encore long. Ces dernières décennies ont donné lieu à un écheveau particulièrement inextricable de lois fiscales. La sixième réforme de l'État réalisée récemment n'a pas simplifié les choses, bien au contraire. La complexité n'a fait qu'augmenter. Cette complexité fait de la lutte contre la fraude fiscale un défi particulièrement difficile à relever.

Dans ce plan d'action contre la fraude fiscale, nous nous concentrons sur les causes plutôt que sur les symptômes de la fraude fiscale et y associons des points d'action concrets. La seule solution durable pour percevoir des revenus de manière plus efficace et limiter la fraude consiste notamment à s'attaquer à ses causes.

Je tiens également à souligner au préalable que la dimension internationale ne fait que gagner en importance. Les mailles du filet fiscal se resserrent, tant pour les citoyens que pour les entrepreneurs. Les constructions fiscales destinées à éluder l'impôt sont en ligne de mire. Les pays augmentent leur degré de collaboration et de transparence, et une coordination supranationale est également mise en place. L'Europe, l'OCDE et les États-Unis tiennent un rôle essentiel à ce niveau. En tant que gouvernement, nous profitons de l'occasion pour jouer les précurseurs. En matière d'échange d'informations, à propos des rulings par exemple, notre pays est un pionnier sur la scène internationale.

Ce qui est particulièrement positif, c'est que nombre d'entreprises font entre-temps aussi volte-face. Les entreprises ont de plus en plus conscience de leur rôle social. Elles jouent également un rôle crucial dans une lutte renforcée contre la fraude fiscale.

Enfin, ce plan anticipe également des défis très actuels, tels que la lutte contre le terrorisme.

Introduction

La fiscalité pourrait et devrait être une affaire assez simple. L'autorité doit mettre en place un cadre législatif transparent et des informations claires afin que tant le contribuable que l'entrepreneur soient en mesure de respecter facilement leurs obligations fiscales. Hélas, la réalité est plus complexe et ce noble objectif n'est pas atteint en raison de la complexité de la législation adoptée ces dernières décennies. Cette complexité de notre législation et de notre système fiscal exige donc une approche différenciée.

L'accord de gouvernement dispose que la lutte contre la fraude se poursuit sans relâche¹. Les principes de la réforme fiscale, entre-temps mise en œuvre, contribuent à une meilleure protection du système contre la fraude².

L'élimination des causes de la fraude fiscale en réduira l'ampleur. Le présent plan a pour ambition de ne pas purement miser sur le traitement des symptômes, mais en premier lieu de dénoncer les causes de la fraude fiscale et de s'y attaquer. Si nous ne nous attaquons pas à ces causes, nous serons, en tant que société, toujours à la traîne.

Ce plan vise un nouveau climat fiscal et une justice fiscale plus grande. Pour ce faire, d'importantes réformes sont cependant nécessaires. Le focus est, dans ce cadre, mis sur le développement d'une législation non sensible à la fraude ainsi que sur un service des contributions moderne, convivial et performant. Le meilleur moyen de s'attaquer à la lutte contre la fraude est tout d'abord de la prévenir au moyen de mesures structurelles et d'une collaboration positive ; ce n'est qu'ensuite qu'il est procédé à un contrôle et qu'une sanction adéquate est infligée.

La législation fiscale s'est énormément complexifiée ces dernières années, en partie suite à la sixième réforme de l'État et à l'internationalisation de la fiscalité. La fraude fiscale est plus que jamais un problème transfrontalier.

Un autre élément important concerne le recouvrement systématique des impôts et amendes éludés. Le service des contributions ne parvient pas à percevoir tous les impôts légalement dus. Il s'agit là aussi d'un élément essentiel de la lutte contre la fraude fiscale qui a trop peu été clarifié ces dernières années et qui requiert une approche urgente. Le plan de refonte de l'autorité fédérale y répond. Ce plan de refonte contribue par ailleurs substantiellement au financement du tax-shift qui entraîne une baisse des charges sur le travail.

¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 58 ² Accord de gouvernement fédéral, o.c., p.59

Une lutte efficace contre la fraude requiert une approche multidisciplinaire et transversale, ce qui suppose l'implication de tous les services et institutions qui sont confrontés à la lutte contre la fraude au sens le plus large du terme.

La lutte contre la fraude fait partie des tâches de tous les services du SPF Finances, et pas uniquement de celles de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts (AG ISI)³. Le plan de management 2012-2017 du SPF Finances place l'approche intégrée de la fraude fiscale au premier plan.

Le présent plan d'action préconise une approche intégrale de la fraude fiscale. De la prévention à une éventuelle sanction en passant par le contrôle.

Ce plan veut limiter le nombre de modifications de la législation fiscale. C'est pourquoi l'actuel instrumentaire du service des contributions sera d'abord évalué et optimisé.

La lutte contre la fraude constitue une priorité importante pour le gouvernement, qui a décidé d'engager 100 collaborateurs supplémentaires pour l'AG ISI. En outre, des investissements complémentaires ont été réalisés dans la lutte contre la fraude par internet.

En outre, il convient de mentionner que ce gouvernement est le premier à être parvenu à instituer le pilier 'Grandes Entreprises' dont faisait mention le plan Copernic ou Coperfin⁴ de 2001.

Ledit plan Copernic ou Coperfin prévoyait déjà en 2001 l'institution du pilier « Grandes Entreprises ». À l'instigation de cette réforme, il était libellé comme suit : « *La reconnaissance et la délimitation du groupe cible Grandes Entreprises sont importantes au regard de la part significative de ce groupe dans le total des recettes fiscales. Le développement d'une stratégie de groupe cible permet ensuite d'optimiser le service aux contribuables et de générer, en outre, des recettes fiscales aussi élevées que possible. Une stratégie de service optimale pour ce groupe cible peut, en outre, avoir un effet positif sur les Grandes Entreprises internationales qui envisagent de s'établir en Belgique.*⁵ »

Le pilier « Grandes Entreprises » a débuté ses activités le 1^{er} juillet 2015 avec des centres à Anvers, Gand, Bruges, Louvain, Bruxelles, Charleroi et Liège. Ceci reflète l'esprit déjà exprimé dans les avis de l'OCDE, qui plaide depuis longtemps pour une stratégie adaptée

³ Administrateur général AG ISI, Audience 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 26

⁴ SPF Finances, Copernic, Définition du nombre de fonctions de ligne au niveau N-3 du SPF Finances et de leurs circonscriptions administratives, rapport final, juin 2001, 134 p.

⁵ SPF Finances, Copernic, o.c., p. 57

pour les (très) grandes entreprises et les personnes (très) fortunées, les « *large corporate taxpayers* » et « *high net worth individuals* ». ⁶

De plus, l'OCDE a publié, outre une comparaison détaillée des services fiscaux de 56 pays, diverses études et avis sur la promotion du respect de la législation fiscale ⁷.

Le gouvernement défend ces avis. Dans ces études, l'accent est mis sur une analyse globale des risques, dans le cadre de laquelle les raisons des manquements au respect de la législation et de la réglementation sont examinées afin de fixer des priorités et de développer une stratégie ⁸.

La même méthode est employée dans le présent plan. Les différentes options et stratégies politiques sont liées à une dizaine de causes qui contribuent au non-respect des règles fiscales. Le plan part de l'approche des causes suivantes ⁹ :

1. La complexité de la législation fiscale
2. La pression fiscale élevée
3. La répartition inégale de la pression fiscale
4. La sensibilité à la fraude du système fiscal
5. Le faible risque de se faire coincer et le manque de contrôle
6. Les incohérences et les lacunes dans la législation
7. La tolérance sociale vis-à-vis de la fraude fiscale
8. Les chances d'échapper au paiement
9. La nécessité économique
10. La concurrence déloyale au niveau international

Un dernier chapitre consacre de l'attention à l'optimisation de la procédure de règlement des litiges en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude.

⁶ OCDE, Co-operative Compliance, a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.

⁷ OCDE, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, en ligne, juillet 2015, 379 p. (p. 123 e.s.)

⁸ OCDE, Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour, en ligne, novembre 2010, 49 p.

⁹ Voir aussi MAUS, M. Handboek Fiscale sanctionering, Bruges, Die Keure, 2015, p. 15-21

Première cause : la complexité de la législation fiscale

Un des critères sur la base desquels les économistes évaluent un impôt est la simplicité. Un impôt simple offre plusieurs avantages : il est facile à gérer et, dès lors, moins onéreux. Il est en outre aisément compréhensible pour le contribuable, qui peut l'accepter plus facilement¹⁰.

La complexité du système fiscal actuel est dès lors souvent considérée dans la doctrine comme une cause de la fraude fiscale¹¹. Elle entraîne en outre une hausse des coûts tant pour le contribuable (charges administratives plus élevées, besoin de conseillers fiscaux) que pour le service des contributions (contrôle et maintien)¹².

Le législateur a essayé d'orienter le comportement des citoyens et des entreprises par toutes sortes de lois fiscales. Il a tenté, au moyen d'exceptions et d'aides, d'exonérations, de réductions, de crédits et de déductions d'impôt, de répondre aux évolutions socio-économiques, ce qui explique l'augmentation annuelle du nombre de cases sur les diverses déclarations fiscales.

On oublie souvent dans ce cadre que chaque exception requiert un contrôle et mobilise donc des agents. Le contrôle de dossiers ordinaires demande toujours plus de temps de la part du service des contributions, ce qui l'empêche de libérer plus de capacité pour traiter les véritables dossiers de fraude.

Il s'agit de l'un des thèmes prioritaires de l'accord de gouvernement fédéral et du plan de management intégré 2012-2017 du SPF Finances¹³ pour simplifier la législation fiscale¹⁴,

¹⁰ VALLÉE, A., *Les systèmes fiscaux*, Paris, Seuil, 2000, p. 75.

¹¹ D'après le rapport français du Conseil des prélèvements obligatoires, la complexité de la fiscalité favorise la fraude, en raison des frais élevés dans le chef du contribuable pour se conformer, des opportunités accrues de commettre une fraude et du sentiment accru d'injustice et d'arbitraire ; pour éviter une inflation de lois complexes, on plaide dès lors pour l'introduction d'un 'indicateur synthétique de complexité' pour l'ensemble de la nouvelle réglementation fiscale et sociale proposée, qui serait déterminé en fonction de nombreux critères, tels que la charge de travail administratif, le coût de conformité, la complexité intrinsèque du texte de loi, le niveau possible des contestations par la suite. Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, 12-13, 74 et 214-217, <http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/RapportCPOSurLaFraude150207Pdf.pdf>

¹² Rapport Cour des Comptes, Mesures fédérales de soutien indirect à la recherche et au développement technologique, p. 30

¹³ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, p. 25

¹⁴ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 59

améliorer la transparence, supprimer des exceptions là où c'est possible et gérer les nouvelles lois fiscales avec économie afin d'accroître la stabilité et la sécurité juridique.

Une législation transparente et compréhensible est la meilleure garantie d'une application uniforme pour tous les citoyens¹⁵. Il faut simplifier la législation.

La sixième réforme de l'Etat n'a cependant pas contribué à la simplification de la législation fiscale, au contraire. Au lieu de créer des ensembles homogènes de compétences, la fiscalité a été régionalisée en partie dans différents domaines.

L'impôt des personnes physiques est un exemple parfait de la complexification croissante de la législation fiscale. Cette complexité a, cette année, généré du retard dans le traitement des déclarations parce que tous les systèmes informatiques ont dû être adaptés très rapidement.

Les premières étapes en direction de la simplification fiscale ont déjà été franchies, par exemple par la diminution des tranches et des taux à l'impôt des personnes physiques. A la TVA aussi, des simplifications tangibles ont été réalisées. Le seuil de chiffre d'affaires annuel pour entrer en ligne de compte pour le régime de franchise pour les petites entreprises (et associations) a été relevé de 15.000 euros à 25.000 euros. Ce régime de franchise de la TVA libère de nombreuses entreprises et associations des obligations fiscales et administratives. Ainsi, elles ne devront pas facturer de TVA à leurs clients, ni verser de TVA à l'autorité, ni introduire de déclaration de TVA périodique jusqu'au seuil de 25.000 euros de chiffre d'affaires annuel.

Deuxième cause : la pression fiscale élevée

La Belgique fait partie des pays européens aux dépenses publiques les plus élevées. En 2014, les dépenses primaires s'élevaient à 52% du produit intérieur brut (PIB). C'est 6,3% de plus que la moyenne en Europe.

Les catégories de dépenses qui ont augmenté le plus fortement sont les rémunérations des agents de la fonction publique et les subventions accordées aux entreprises¹⁶. Il ressort

¹⁵ VAN CAUTER, C., Audience 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 22

d'une comparaison des dépenses primaires par catégorie que ces dépenses publiques par rapport au PIB sont supérieures à celles de la zone euro. Il s'agit de maîtriser les dépenses publiques en améliorant à tous les niveaux politiques la qualité et l'efficacité de l'intervention des autorités¹⁷ ainsi qu'en réduisant la pression fiscale générale.

En effet, des taux d'imposition en hausse pour couvrir des dépenses publiques sans cesse croissantes entraîneront inévitablement une augmentation de la fraude fiscale. Le montant des taux d'imposition est directement proportionnel à l'ampleur de la fraude fiscale. En effet, plus le taux d'imposition est élevé, plus le bénéfice financier tiré de la fraude sera élevé. Réduire les taux d'imposition, ou à tout le moins les empêcher d'augmenter, est le moyen le plus efficace de lutter contre la fraude, notamment en maîtrisant les dépenses publiques et en gérant intelligemment les subventions accordées aux entreprises.

Troisième cause : la répartition inégale de la pression fiscale

Outre la pression fiscale élevée, la répartition inégale de cette pression est une cause à ne pas sous-estimer de la fraude fiscale. Plus la pression fiscale est répartie de façon inégale, plus l'ampleur de la fraude fiscale sera grande.

L'accord de gouvernement dit que la pression fiscale est répartie de façon déséquilibrée entre les revenus du travail, d'une part, et les autres revenus, d'autre part¹⁸. La solution consiste à répartir la pression fiscale de façon plus égale entre toutes les catégories de revenus ainsi qu'il a notamment été décidé dans la loi sur le tax-shift. Cette loi est à présent mise en œuvre. En outre, le focus doit être mis sur l'approche de la grande fraude. Ce type de fraude renforce le sentiment d'injustice et a l'impact financier le plus fort.

Le gouvernement a déjà entrepris quelques démarches afin de mieux répartir la pression fiscale, à savoir l'augmentation de la déduction forfaitaire des frais professionnels, le renforcement du bonus à l'emploi, la suppression du barème fiscal de 30%.

Un nouveau nivellement des taux s'impose à terme.

¹⁶ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., *Zijn overheidsuitgaven de sleutel voor een succesvolle sanering?* *BNB Revue économique*, juin 2014, p. 38
http://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2014/ecotijdi2014_h2.pdf

¹⁷ NAUTET, N., SCHOONACKERS, R., STINGLHAMBER, VAN MEENSEL, L., *o.c.*, p. 45.

¹⁸ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 58

La jurisprudence de cassation récente en ce qui concerne la déduction des frais dans une société impose un correctif législatif afin d'éviter les abus.

Les 4 et 12 juin 2015¹⁹, la Cour de Cassation s'est notamment prononcée sur les conditions de déductibilité fiscale des frais professionnels dans une série d'arrêts historiques. Le fait qu'il n'existe aucun lien entre une opération d'une société et son activité sociale ou son objet statutaire et qu'une opération ait exclusivement été réalisée en vue d'un avantage fiscal, n'exclut en soi pas que les coûts liés à de telles opérations puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles. La Cour de Cassation en est revenue à sa jurisprudence antérieure. Par exemple : les constructions dans le cadre desquelles des résidences secondaires sont intégrées dans une société peuvent être contrecarrées moyennant une réécriture de l'article 49 CIR.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale développera une initiative législative en la matière.

Quatrième cause : la sensibilité à la fraude du système fiscal

Une cause importante de la fraude fiscale est attribuée à la sensibilité à la fraude du système fiscal belge.

Un des principes de base du droit fiscal est qu'un devoir de coopération incombe au contribuable : il doit coopérer loyalement à l'établissement et au recouvrement de l'impôt²⁰. Ainsi, les impôts sur les revenus et la TVA sont basés sur la déclaration fiscale qui est remplie par le contribuable lui-même. Il est demandé à ce dernier de coopérer activement à l'administration de la preuve du service des contributions.

Une collaboration aisée entre le service des contributions et le contribuable est cruciale. Dans le passé récent, cette relation a été mise à l'épreuve, en partie par l'introduction d'une législation fiscale particulièrement complexe. Il est nécessaire d'instaurer un nouveau climat fiscal, un climat dans lequel la collaboration occupe une place centrale et où le contribuable est réputé être de bonne foi, sauf preuve contraire.

¹⁹ Cass. 12 juin 2015, F.13.0163.N. et F.14.0080.N et Cass. 4 juin 2015, F.14.0185.F et F.14.0165.F

²⁰ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 62 « Elle sera conçue en partant de la philosophie de la coopération volontaire du contribuable »

L'accord de gouvernement dit que les procédures de recouvrement et de contrôle sont modernisées dans la lutte contre la fraude fiscale.²¹ La stimulation du respect (*compliance*) est en outre un des principaux objectifs du plan stratégique 2012-2017 de l'AG Fiscalité²². Toutes les initiatives du SPF Finances qui font que les citoyens se conforment spontanément à la réglementation en vigueur seront soutenues.

Par ailleurs, le service des contributions doit, en ce qui concerne l'attitude du contribuable, en premier lieu partir de la 'bonne foi' du contribuable. Il faut veiller à ce qu'aucun citoyen ne soit accusé de fraude à la légère. Chaque partie impliquée a intérêt au renforcement de la confiance réciproque.²³

1. Vers une surveillance plus horizontale

La surveillance horizontale est basée sur la compréhension, la transparence et la confiance réciproque entre le service des contributions et le contribuable. Le contribuable doit montrer que l'entreprise maîtrise ses processus et risques fiscaux. En échange, l'approche du service des contributions passe de réactive (avec des contrôles fiscaux relatifs à des années antérieures) à proactive.

Aux Pays-Bas, on utilise ce modèle depuis longtemps déjà. Cela implique que l'entreprise et le fisc entretiennent une concertation permanente. Pas après la déclaration fiscale, mais avant, de façon proactive. Les procédures fiscales de l'entreprise sont soumises à un suivi et à des réflexions communes et régulières.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale réalisera une analyse coût-bénéfice du système néerlandais et prendra, le cas échéant, des initiatives pour également ancrer les avantages de ce système en Belgique.

2. La qualité des systèmes de contrôle

²¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, 9 octobre 2014, p. 66

²² SPF Finances, Plan stratégique de l'Administration générale de la Fiscalité, 2012-2017, p.5

²³ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, chapitre 4.1.7 Renforcement de la confiance dans le respect des principes fondamentaux, p. 62

Il s'agit de surveiller la qualité des systèmes de contrôle, de les rendre aussi efficaces, efficaces et performants que possible²⁴.

2.1 Focus via l'analyse des risques

En premier lieu, nous voulons évoluer de stratégies anciennes et traditionnelles, surtout ou exclusivement axées sur le contrôle, vers une approche plus globale et combinée qui anticipe les différents risques et qui est également orientée vers leur prévention²⁵.

Il est impossible de tout contrôler et ce n'est pas non plus nécessaire. La surveillance doit surtout se concentrer sur ceux chez qui le risque de dérogation aux règles légales est le plus grand.²⁶

La détection précoce de la fraude via un système d'analyse des risques qui permet de détecter de manière systématique, structurée et efficace les fraudeurs potentiels et les nouveaux mécanismes de fraude, est cruciale. On mise dans ce cadre sur des applications de datamining au sein du SPF Finances²⁷. Ces applications de datamining ont déjà abouti à des actions couronnées de succès en ce qui concerne les constructions d'usufruit, les frais professionnels, les marges bénéficiaires et la dispense de précompte professionnel.

En vue de la communication et de l'utilisation optimale des informations qui sont disponibles au sein des différents services fiscaux fédéraux, le législateur a créé, avec la loi du 3 août 2012²⁸, un cadre légal pour l'échange de données entre les services publics.

Le service des contributions peut procéder à l'agrégation de toutes les données collectées en vue de la création d'un datawarehouse qui doit permettre à ses services, d'une part, de réaliser des contrôles ciblés sur la base d'indicateurs de risque et, d'autre part, d'effectuer

²⁴ Ainsi, l'accord de gouvernement dit que les procédures administratives de contrôle doivent être évaluées et, au besoin, ajustées en vue d'accroître l'efficacité, l'efficience, l'équité, la justice et la proportionnalité, afin de garantir les droits fondamentaux des contribuables, dont le droit à la vie privée. On tient compte à cet égard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 59.

²⁵ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, SPF Finances, p. 22

²⁶ Voir aussi le plan de management intégré, 2012-2017, SPF Finances, p. 27

²⁷ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014

²⁸ Loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, M.B., 24 août 2012,

des analyses sur des données relationnelles provenant des différents services/administrations du SPF Finances²⁹.

Le datawarehouse est et reste un fer de lance important dans la politique. On travaillera dès lors à une optimisation du datawarehouse.

Un datawarehouse central que tous les services d'inspection pourront utiliser pour la détection et le contrôle sera installé à terme. Les sécurités nécessaires seront intégrées afin de surveiller les loggings.

Les contrôles fiscaux seront améliorés grâce à une sélection centrale de qualité. Il importe que l'expérience de l'inspecteur local soit également reconnue et mise en valeur. Une approche ascendante doit être lancée.

Les projets de datamining sont évalués afin d'optimiser la sélection des dossiers via le datamining.

2.2. Horeca

Dans le secteur de l'horeca, caractérisé historiquement par un degré élevé de fraude tant fiscale que sociale, on préconise un « trajet d'information » par l'introduction d'un système de caisse enregistreuse (SCE).

En 2011, le SPF Finances a lancé l'exécution de ce projet d'envergure. Une équipe de projet SCE a également été créée. Cette équipe a étudié les systèmes de caisse existants dans d'autres pays pour lutter contre la fraude et ainsi développé un système approprié et une stratégie de mise en œuvre pour la Belgique. L'équipe a également pris contact avec les parties concernées sur le terrain. En dialoguant avec les fédérations professionnelles des fabricants de caisses et de l'horeca, un effort a été consenti pour développer un système qui est réalisable dans la pratique et qui peut être souscrit par le secteur, en fonction de la création de conditions de concurrence homogènes pour tous les acteurs dans le secteur.

²⁹ Article 5, par. 1^{er}, Loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, M.B., 24 août 2012,

L'installation d'un SCE dans le secteur horeca vise à rendre tant les revenus noirs (sur le plan fiscal) que le travail au noir (sur le plan social) visibles, puis à les éliminer systématiquement.

Vu la réalité économique et les effets indésirables qu'un tel trajet d'information entraîne, une série de mesures d'accompagnement ont également été prévues pour le secteur dans l'accord de gouvernement fédéral et dans le plan horeca 2015, lesquelles doivent garantir la mise en œuvre correcte de ce système et son succès.

Dans une première phase, il a été stipulé pour la mise en œuvre d'un SCE dans l'horeca que l'exploitant d'un établissement où sont consommés régulièrement des repas ainsi que le traiteur qui effectue régulièrement des prestations de restauration, sont tenus de délivrer un ticket au moyen d'un SCE. Dans un SCE, on enregistre toutes les opérations horeca, donc pas uniquement les prestations de restaurant et de restauration.

Ladite règle des 10% détermine si on est un distributeur de services alimentaires régulier ou occasionnel : on fournit régulièrement des repas si le chiffre d'affaires de ses services de restaurant et de restauration s'élève à 10% ou plus du chiffre d'affaires total de ses activités horeca. En tant que distributeur de services alimentaires occasionnel, on n'est par ailleurs pas tenu d'utiliser un SCE, même si cela n'exclut pas le choix volontaire d'un SCE.

Dans ses arrêts du 14 octobre 2015, le Conseil d'Etat s'est prononcé sur la règle des 10%. Dans son rapport, l'auditeur en est plutôt arrivé à la conclusion qu'il fallait abroger l'arrêté royal du 15 décembre 2013 relatif au SCE. L'AR précité n'impose, comme il est dit ci-dessus, l'obligation d'utiliser une caisse blanche qu'à l'exploitant d'un établissement « où sont consommés régulièrement des repas » et qu'au traiteur « qui effectue régulièrement des prestations de restauration ». L'auditeur a estimé que ce critère n'est pas suffisamment clair et objectif, puisque la notion de « régulièrement » peut être interprétée de différentes façons et que le principe d'égalité ancré dans la Constitution est dès lors violé. L'auditeur a en outre attiré l'attention sur le fait que l'administration fiscale ne peut remédier à cette illégitimité en spécifiant la notion de « régulièrement » dans une circulaire, car elle n'est pas compétente sur ce point.

La juridiction a suivi l'avis de son auditeur en ce qui concerne cette circulaire administrative et a dès lors annulé la décision TVA n° E.T. 123.798 du 24.01.2014, laquelle concrétisait le terme « régulièrement » (c.-à-d. donc la règle des 10%).

Vu le trajet déjà lancé qui vise à informer le secteur, et le fait que la base légale pour l'introduction d'un SCE n'ait en réalité pas été prise en compte, on adoptera une réglementation réparatrice plus claire qui répondra aux remarques formulées par le Conseil d'Etat.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale veille rigoureusement à ce que la nouvelle réglementation soit uniforme, transparente et étanche à la fraude. Elle doit créer des conditions de concurrence homogènes pour l'ensemble du secteur.

2.3. Nouveaux acteurs économiques

Le BISC (Belgian Internet Service Center) suit dans cette matière aussi les nouvelles évolutions spécifiques dans le chef des nouveaux acteurs. On peut notamment attirer l'attention sur les projets en cours qui visent à détecter les services fictifs, et à tracer la vente et les revenus de médicaments (contrefaits) et de suppléments alimentaires via l'internet. L'analyse complète des opérations (livraisons et services) exclusivement proposées par voie électronique, comme Uber, AirBnB, AirDnD, Croqger,... en fait également partie. Ces nouveaux acteurs économiques doivent se voir offrir toutes les chances, mais également s'impliquer dans la législation fiscale.

Le ministre des Finances se concertera avec ces nouveaux acteurs économiques importants sur la façon dont ils peuvent se conformer aux règles fiscales belges. Le point important dans ce cadre est que ces nouvelles entreprises doivent pouvoir être actives dans un level-playing-field.

2.4. Numérisation

La révolution TIC se poursuit dans presque tous les secteurs et toutes les entreprises. Le contrôle fiscal³⁰ doit être modernisé et numérisé pour progresser.

³⁰ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66 « *Les procédures de recouvrement et de contrôle seront modernisées* ».

Les comptabilités, pièces comptables et contrats papier, les pièces relatives à la commande des livraisons de biens et des prestations de services, les extraits de compte, etc. disparaîtront à terme ou ont déjà été abandonnés et seront remplacés par des documents numériques. Ainsi, la « correspondance commerciale » qui ne concernait auparavant que la correspondance papier, est à présent remplacée par des e-mails³¹.

Divers plans opérationnels au sein du SPF Finances³² prévoient l'extension des contrôles e-audit. L'extension des contrôles e-audit doit accroître l'efficacité et l'efficience des enquêtes. Le SPF Finances consent des efforts pour former son personnel en matière de techniques d'e-audit afin de pouvoir réaliser des e-audits efficaces.

L'AG ISI affirme dans son plan opérationnel 2015 que « les techniques mises en œuvre en matière d'e-audit visent, lors de visites sur place, à collecter des données d'ordinateurs de bureau, de portables, de serveurs, de smartphones ainsi que d'autres supports de données numériques pour en faire des copies légales qui pourront servir de preuve devant les tribunaux. Outre les moyens nécessaires pour collecter les données et ensuite les analyser, ces données doivent être stockées dans un environnement sécurisé pendant toute la durée de l'enquête »³³.

Le SAF-T (Standard Audit File for Tax) est une norme internationale définie par l'OCDE pour l'échange électronique de données comptables et fiscales fiables entre les sociétés, les services fiscaux, les bureaux d'audit, mais aussi entre les services fiscaux de différents pays. Le rythme auquel les services fiscaux européens³⁴ introduisent cette norme électronique, ne peut passer inaperçu. Le service des contributions belge doit en tenir compte à court/moyen terme.

Le BISC est chargé d'effectuer des recherches et analyses ainsi que d'établir des liens

³¹ La jurisprudence considère, quant à elle aussi, les e-mails comme de la correspondance commerciale pour laquelle l'obligation de conservation existe conformément à l'article 60, alinéa 1^{er} du C.TVA (CdA Gand, 13 janvier 2015, A.R./2013/1370, p.13 ; TPI Bruxelles, 4 novembre 2011, A.R. 2010/11334/AC, p. 33)

Article 60 du C.TVA : « La même obligation incombe aux assujettis et aux personnes morales non assujetties [lire : obligation de conservation durant 7 ans] en ce qui concerne les factures ou documents en tenant lieu relatifs aux acquisitions intracommunautaires de biens ou aux achats effectués à l'étranger, les livres et documents comptables, les contrats, les pièces relatives à la commande des prestations de services et des livraisons de biens, à l'expédition, à la remise et à la livraison de biens, les extraits de compte, les documents de paiement et les autres livres et documents relatifs à l'activité. »

³² Plan opérationnel Administration générale de la Fiscalité, Service opérationnel : Administration des Grandes Entreprises, GE n° 11, p. 23 (20121220_MPM_GO_OP2013_KPI_version 2_PUB.doc

Plan opérationnel Administration générale de l'ISI, 28 janvier 2015 p. 1, 2, R1_FRAU.01

³³ Plan opérationnel Administration générale de l'ISI, o.c., avant-propos, p. 3.

³⁴ Portugal, Luxembourg, Autriche, Allemagne, France

logiques sur la base de données « open source »³⁵ qui se rapportent à une éventuelle fraude fiscale. Les objectifs peuvent être formulés comme suit :

- convertir les renseignements en informations exploitables de sorte qu'elles puissent être utilisées par toutes les inspections chargées d'une enquête ;
- soutenir les dataminers qui dirigent la méthodologie de contrôle et les sélections dans le cadre de leurs missions et projets.
- contribuer à la gestion des connaissances de typologies de fraude diverses en matière de commerce numérique, notamment en proposant des dossiers pilotes et en analysant, en partageant, en suivant, en évaluant et, éventuellement, en actualisant par la suite le flux correspondant de création de connaissances. Le BISC fait depuis peu partie d'un « task force » en la matière.

En outre, le feedback correct et rapide des données est important. Ceci est réalisé par la conception et la programmation d'un système qui gère le flux de données de sorte que ces données soient mises à la disposition de tous les services de recherche et de taxation nécessaires, et qu'elles puissent être consultées fiablement, rapidement et efficacement.

Enfin, le BISC a également une importante dimension transversale, et recherche en ligne des formes de fraude plus vastes dans lesquelles, outre des services fiscaux, d'autres services d'inspection sont également impliqués.

Le BISC apporte donc une contribution technique importante à la lutte contre la fraude, au sens le plus large du terme. Grâce à une meilleure compréhension des données disponibles sur l'internet, on parvient en effet à détecter mieux et plus rapidement toute fraude éventuelle.

Vu l'importance du BISC, la secrétaire d'Etat Sleurs³⁶ a déjà investi dans ce service pour adapter l'infrastructure aux besoins actuels, étendre et optimiser les accès internet, et mettre des sources d'information supplémentaires à disposition (e.a.

³⁵ Il s'agit principalement de la collecte et de la structuration de données découlant d'activités sur l'internet

³⁶ Rapport Commission des Finances, Exposé d'orientation politique de la secrétaire d'Etat à la lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.8

LexisNexis). Du personnel qualifié supplémentaire a également été prévu.

Ainsi, le BISC a notamment pu être immédiatement impliqué dans l'enquête « Marques et brevets » de l'AG ISI à Anvers. Cette enquête englobe les enquêtes fiscales concernant l'entreposage illégal de propriétés intellectuelles dans des paradis fiscaux.

Les résultats de cet investissement supplémentaire dans le BISC et les résultats dans le cadre de l'enquête sur les « Marques et brevets » seront suivis de près. Ces terrains d'action correspondent au point d'action 1 (économie numérique) et au point d'action 8 (prix du transfert dans le cas d'actifs incorporels) du plan BEPS³⁷ (voir infra).

L'attention nécessaire sera consacrée au fonctionnement opérationnel et à l'efficacité du BISC, vu son importance croissante dans la lutte contre la fraude fiscale. Si nécessaire, des rectifications au plan opérationnel et législatif pourront être apportées.

2.5. Cloud computing

Pour se préparer à l'émergence du « cloud computing », une initiative législative s'impose. Il faut dire à cet égard que peu importe où les données numériques sont finalement trouvées. Si les fichiers sont accessibles depuis les bureaux visités du contribuable et qu'ils peuvent être lus/captés depuis cet endroit, cette prise de connaissance/captation est correcte et légale, même si les données numériques se trouvent sur un serveur étranger.

Le législateur peut s'appuyer dans ce cadre sur le Code pénal social³⁸. Il est indiqué de donner aux contrôleurs fiscaux le même encadrement en ce qui concerne la captation de toutes sortes de données numériques et le « cloud computing » qu'aux inspecteurs sociaux³⁹. Le même encadrement garantit une meilleure collaboration entre les Services d'inspection sociale et de recherche, l'AG Fiscalité et l'AG ISI, tel que visé dans l'accord de gouvernement⁴⁰.

³⁷ Base Erosion and Profit Shifting/Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – plan de l'OCDE

³⁸ Code pénal social, loi du 6 juin 2010, M.B., 1^{er} juillet 2010.

³⁹ Voir notamment art. 28 CP soc. à art. 35 CP soc. inclus

⁴⁰ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66.

Il va de soi qu'il faut, à cet égard, tout comme dans le Code pénal social, consacrer une grande attention aux droits du citoyen lors de la captation de données numériques.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale élabore un cadre pour la captation de données numériques et le « cloud computing ».

3. L'obligation de collaboration

Le fisc doit avoir la possibilité de contrôler l'exactitude et l'exhaustivité des informations.

L'accès libre et inopiné aux locaux professionnels constitue dans ce cadre un moyen important qui doit permettre d'effectuer les constatations nécessaires en ce qui concerne la régularité des revenus déclarés.

Il convient de réfléchir à un meilleur encadrement de ce droit de visite par rapport à la législation sur la vie privée⁴¹.

Le principe de proportionnalité sera inscrit dans les codes fiscaux par analogie à l'article 19 CP soc.⁴² Les contrôleurs fiscaux doivent - comme les inspecteurs sociaux - veiller à ce que les moyens qu'ils utilisent soient appropriés et nécessaires pour la surveillance et le respect des codes fiscaux.

Lorsque, toutefois, le fonctionnaire fiscal – autre qu'un douanier – se présente à l'improviste dans une entreprise et que le citoyen lui refuse tout accès –physique et/ou numérique– à part entière, les dispositions légales actuelles relatives aux contrôles ne suffisent pas.

Les fonctionnaires fiscaux n'ont en effet pas la possibilité de faire valoir le droit d'accès. Il en découle dès lors que si le contribuable refuse tout accès aux locaux/ordinateurs concernés, le contrôle fiscal ne peut tout simplement pas avoir lieu.

⁴¹ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4. Finances, 9 octobre 2014, p. 59

⁴² *Art. 19. CP soc. Principe de proportionnalité Littéralement* : -Lors de l'exécution des pouvoirs visés au présent chapitre, les inspecteurs sociaux veillent à ce que les moyens qu'ils utilisent soient appropriés et nécessaires pour la surveillance du respect des dispositions du présent Code, des lois visées au Livre 2 du présent Code et des autres lois dont ils sont chargés de surveiller le respect ainsi que pour la surveillance du respect des dispositions des arrêtés d'exécution du présent Code et des lois précitées.

Dans ce contexte et dans le cadre d'une lutte contre la fraude efficace, le service des contributions doit avoir la possibilité de passer outre le contribuable n'ayant pas coopéré afin de pouvoir neutraliser son refus⁴³.

Dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH), on remarque également un revirement. Dans ce cadre, on peut utilement attirer l'attention sur l'arrêt de Van Weerelt c/ Pays-Bas du 16 juin 2015 (n° 787/14) dans lequel la Cour dispose explicitement que le droit au silence vis-à-vis du fisc ne vaut pas dans le cadre d'une simple enquête administrative et que la coopération est requise.

Puisque le service des contributions recevra au cours des prochaines années substantiellement plus de renseignements en ce qui concerne les revenus étrangers (voir infra), une attitude de non-coopération du contribuable pourrait s'avérer un véritable point sensible dans le maintien. Un modèle de société basé sur la solidarité financière et fiscale doit pouvoir intervenir contre la fraude.

Ceci soulève depuis toujours des débats sur les preuves que le service des contributions peut utiliser et comment il peut les collecter. Dans son arrêt du 22 mai 2015, la Cour de Cassation a appliqué la doctrine Antigone aux affaires (civiles) fiscales. Cette doctrine autorise l'utilisation par les autorités des preuves obtenues illégalement dans certaines conditions/circonstances. Un débat animé est actuellement en cours en la matière.

La doctrine Antigone a déjà été ancrée dans la loi en matière pénale. Puisque la Cour de Cassation applique explicitement cette doctrine aux affaires purement fiscales, il est indiqué de mettre en la matière aussi un cadre légal en place.

Par analogie à l'article 209 du Code pénal social⁴⁴, une nouvelle infraction pénale sera introduite en cas d'obstacle à la surveillance fiscale. Les codes fiscaux sont modernisés dans ce sens⁴⁵.

⁴³ CEDH, Chambaz c/ Suisse, 5 avril 2012, n° 11663/04 (voir aussi J.B. c/ Suisse, n° 31827/96 2001-III ; Shannon c/ Royaume-Uni, 4 octobre 2005, n° 6563/03).

⁴⁴ Art. 209 CP soc. *L'obstacle à la surveillance* - Est punie d'une sanction de niveau 4, toute personne qui met obstacle à la surveillance organisée en vertu du présent Code et de ses arrêtés d'exécution. La sanction visée à l'alinéa 1^{er} n'est pas d'application aux infractions à l'article 29 du présent Code. Le juge peut en outre prononcer les peines prévues aux articles 106 et 107. L'amende est multipliée par le nombre de travailleurs concernés.

⁴⁵ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 6.2. Politique pénale, 6.2.1. Modernisation du Code pénal et diversification des peines, 9 octobre 2014, p. 81

La réglementation légale du droit de visite telle qu'elle vaut pour les inspections sociales et telle qu'elle est décrite dans le Code du droit pénal social peut s'avérer une source d'inspiration pour cadrer le droit de visite fiscal.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale développera les initiatives nécessaires à cette fin.

La Charte du Contribuable règle les activités entre les services pénaux et fiscaux⁴⁶. L'accord de gouvernement fédéral dit que cette Charte⁴⁷ doit être actualisée.

Une application logique du modèle 'una via' forme une base utile à une Charte actualisée. La loi Una Via⁴⁸ de 2012 constituait un début d'amorce à une méthode 'una via'. En poursuivant logiquement sur la voie empruntée, on crée une situation 'gagnant-gagnant' pour tous les acteurs impliqués dans la lutte contre la fraude et pour la communauté (l'intérêt général).

La loi Una Via visait un gain d'efficience qui n'a – jusqu'à présent – été réalisé que partiellement. Le commentaire du projet de loi stipule en effet à la p. 6 : « *L'application du principe 'Una Via' a pour but d'organiser efficacement la lutte contre la fraude fiscale afin d'éviter le double emploi des moyens publics.* »

Le traitement complet d'un dossier est en principe pris en charge par l'administration avec l'obligation de coopérer pour le contribuable. Dans une telle procédure administrative, seule l'enquête fiscale est possible, les sanctions administratives et l'obligation de coopération s'appliquent, et les intérêts des autorités sont garantis par la perception des impôts. En cas de désaccord persistant entre le service des contributions et le citoyen, le tribunal/la cour civil(e) est compétent(e).

En ce qui concerne la fraude la plus grave et/ou la fraude organisée pour laquelle les moyens du service des contributions ne suffisent pas, un traitement au pénal s'impose (avec droit au silence, possibilité de perquisitions, confiscations, ...). Le parquet et les tribunaux pénaux garantissent le traitement complet de l'affaire de fraude (en ce compris la récupération de l'impôt éludé via la confiscation de l'avantage patrimonial et le contentieux

⁴⁶ La Charte du contribuable règle la collaboration entre la Justice et les Finances. Cette charte applique un principe louable : la protection des droits des contribuables, mais d'après la Commission d'enquête parlementaire, elle va trop loin.

⁴⁷ Loi du 4 août 1986, M.B., 20 août 1986

⁴⁸ Loi du 20 septembre 2012, M.B., 22 octobre 2012

fiscal). Dans cette procédure pénale, les intérêts des autorités seront assurés par la confiscation de l'avantage patrimonial, à savoir l'impôt éludé. Le tribunal civil (chambre fiscale) n'intervient plus. Le tribunal/la cour correctionnel(le) se prononce sur l'intégralité du dossier. Le long délai nécessaire à la résolution du litige fiscal civil par le principe juridique selon lequel « *le criminel tient le civil en état* »⁴⁹ et dans le cadre duquel la procédure pénale a priorité sur la procédure civile, est résolu. Il n'y a en effet pas de deuxième procédure civile à mener après la première procédure correctionnelle.

La répartition des dossiers entre le parquet et l'administration fiscale s'effectue sur la base du principe de subsidiarité⁵⁰, du principe « non bis in idem » et de la vitesse à laquelle il est possible d'intervenir. L'administration fiscale possède un pouvoir d'appréciation en la matière, sans préjudice du droit d'action du ministère public.

Dans un modèle *Una Via* élaboré de manière cohérente, le prélèvement fiscal (dans le cadre d'une procédure administrative) et la confiscation de l'avantage patrimonial (dans une procédure pénale) sont des substituts qui ont un effet l'un sur l'autre afin d'exclure à la fois un double prélèvement et l'absence d'un prélèvement rectificatif.

Jusqu'à présent, une concertation était organisée entre le Ministère public, l'administration fiscale et la police^{51 52}. Conformément à l'article 29, 3^e alinéa, C. i. crim., le directeur général ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi et la police.

Concernant les dossiers sur lesquels aucune concertation n'a eu lieu, les dispositions de l'article 29, 2^e alinéa C. i. crim. restent d'application et une autorisation du directeur régional est nécessaire pour communiquer le délit fiscal au Ministère public, sous peine d'irrecevabilité de la procédure pénale.

La note définitive du Groupe de travail « *Una Via* » précise : « *Pour améliorer la lutte contre la fraude fiscale, on pourrait s'inspirer utilement de ce qui existe déjà dans notre pays en matière de lutte contre la fraude sociale et qui permet d'obtenir de très bons résultats, ou de*

⁴⁹ Sur la base de l'article 4 CIC.

⁵⁰ Cour const. 03 avril 2014, n° 61/2014, <http://www.const-court.be/>, numéro B.2.3.

⁵⁵

⁵² Article 29, 2^e alinéa, C. proc. pén.

ce qui existe actuellement aux Pays-Bas en matière de lutte contre la fraude fiscale et peut également justifier de bons résultats. »⁵³

Ainsi, le Code pénal social prévoit que les inspecteurs sociaux sont revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire, auxiliaire du procureur du Roi et de l'auditeur du travail.⁵⁴

L'auditeur du travail peut demander des enquêtes ou des actes d'enquête complémentaires aux services d'inspection sociale⁵⁵.

Le Code de droit économique⁵⁶ prévoit également des fonctionnaires revêtus de cette qualité⁵⁷. Les pouvoirs accordés aux fonctionnaires de l'inspection économique sont particulièrement larges. Le Code prévoit notamment une procédure de flagrant délit dans le cadre de laquelle ils n'ont pas besoin d'autorisation judiciaire pour pénétrer dans des locaux habités.⁵⁸

Aux Pays-Bas, la lutte contre la fraude fiscale et la fraude socio-économique est confiée au FIOD. Le FIOD est le service de recherche de l'administration fiscale néerlandaise. C'est chez lui qu'arrivent les rapports de fraude de l'administration fiscale et des autres organes de surveillance financière. Le FIOD dispose de ses propres auxiliaires de justice, qui peuvent notamment placer les fraudeurs en garde à vue, ordonner des perquisitions, ordonner des extraditions, accorder une autorisation à pénétrer dans une habitation sans l'autorisation des résidents, etc. En cas de présomption raisonnable qu'un citoyen a fraudé, une équipe de recherche du FIOD, en concertation avec le parquet fonctionnel, organe du Ministère public, peut ouvrir une enquête⁵⁹.

Le ministre des Finances étudiera la possibilité de revêtir des fonctionnaires de l'AG ISI de la qualité d'officier de la police judiciaire pour les dossiers de fraude grave et/ou organisée apportés par les fonctionnaires d'AG ISI et par le ministère public (tant en vertu de l'article 29, 2^e alinéa C. i. crim. existant qu'en vertu du nouvel article 29, 3^e alinéa, C. i. crim.).

⁵³ Note définitive du groupe de travail 9 « Una Via », Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, 15 décembre 2010, p.7

⁵⁴ Articles 50, 51 et 52 C. pén. soc. M.B, 1^{er} juillet 2010, p. 43725

⁵⁵ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, p. 24

⁵⁶ Code de droit économique du 28 février 2013, M. B. 29 mars 2013

⁵⁷ Articles XV.1. à XV.10, Code de droit économique, en particulier l'article XV.8, et suivant

⁵⁸ Article XV.3 Code de droit économique : « En cas de flagrant délit tel que prévu à l'article 41 du Code d'instruction criminelle, ils pourront aussi pénétrer à toute heure dans les locaux habités où le suspect a pénétré. Dans ce cas, ils ne seront pas tenus de faire la perquisition à deux »

⁵⁹ www.belastingdienst.nl, Corporate Brochure FIOD

Ils pourront poser rapidement et efficacement les actes d'instruction nécessaires, sous la direction et le contrôle d'un magistrat.

Chaque fois qu'un dossier ISI de fraude fiscale grave et/ou organisée est apporté à et accepté par le Ministère public, il semble judicieux et efficace de donner aux fonctionnaires de l'AG ISI une tâche (auxiliaire) de police pour ce dossier spécifique, par analogie aux contrôleurs sociaux et économiques qui se voient confier une tâche policière chaque fois qu'ils sont requis par un auditeur du travail/procureur du Roi dans un dossier spécifique.

4. L'obligation de déclaration et le « radar » fiscal

Le plan de management 2012-2017 recherche une « full compliance » en ce qui concerne les obligations de déclaration. Le plan instaure une tolérance zéro absolue pour les contribuables qui ne respectent pas leur obligation de déclaration.

Cependant, cette tolérance zéro ne peut se limiter aux citoyens qui apparaissent sur le « radar » du fisc. La Cour des Comptes affirme que les administrations fiscales doivent tout mettre en œuvre pour identifier les contribuables⁶⁰.

- Impôt des personnes physiques

L'article 5 CIR prévoit que tous les habitants du Royaume sont soumis à déclaration. Dans le système actuel, seuls les habitants du Royaume qui sont inscrits dans les registres de la population reçoivent automatiquement un formulaire de déclaration. Ceux-ci sont automatiquement suivis pour ce qui concerne leur obligation de déclaration.

La faiblesse de ce système réside dans le fait qu'il suffit de se rendre aux registres de l'État civil pour s'y faire radier (par exemple au profit du Luxembourg, de Monaco, de Saint-Martin...) pour disparaître du « radar » du fisc et ne plus être invité à faire une déclaration, et donc ne plus être suivi de manière systématique.

⁶⁰ Rapport de la Cour des Comptes, Impôt des non-résidents personnes physiques, pistes de réflexion pour une imposition plus efficace, 26 novembre 2014, p. 11

Actuellement, les agents de quartier contrôlent systématiquement la « résidence effective » à une adresse. Il est indiqué de vérifier si les personnes qui se sont fait radier sont réellement parties.

- Impôt des sociétés

Les sociétés dont le siège de direction se trouve en Belgique sont imposables à l'impôt des sociétés. Les sociétés dont un siège de direction se trouve en Belgique sont imposables à l'impôt des non-résidents – sociétés (INR-sociétés).

Parfois, on travaille de facto à partir de Belgique avec des sociétés qui sont officiellement domiciliées dans un pays (plus) faiblement imposé. Ces sociétés n'ont généralement pas de numéro BCE belge et ne reçoivent ainsi pas de déclaration à l'impôt des sociétés ou à l'INR – sociétés. Ces sociétés contribuables doivent apparaître sur le « radar » du fisc. L'article 2 CIR définit la notion de société « résidente » comme toute société qui a son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique.

Il suffit en effet d'acheter une société « portable » ayant son siège social dans un pays (plus) faiblement imposé, mais dont les activités sont de facto réalisées en Belgique pour ne pas apparaître automatiquement sur le « radar » du fisc.

- Impôt des non-résidents

Dans une économie ouverte comme la nôtre, de nombreux travailleurs étrangers (Polonais, Bulgares, Roumains...) restent domiciliés à l'étranger bien qu'ils travaillent ici. Généralement, ces personnes sont soumises à l'impôt des non-résidents (INR).

L'obligation de collaboration du contribuable est cruciale dans l'INR puisque les non-résidents qui ont des revenus en Belgique doivent demander de leur propre initiative un formulaire de déclaration INR auprès de l'Administration générale de la Fiscalité (abrégié : AG Fiscalité) ou remplir un formulaire qu'ils trouvent sur le site du SPF Finances. Ensuite, ils envoient leurs déclarations au bureau de contrôle compétent.

Les moyens de contrôle et de recoupement dont disposent les administrations fiscales sont plus limités dans le cas des non-résidents, en particulier pour le niveau global de revenus

(par exemple les revenus perçus à l'étranger), la situation familiale (nombre de personnes à charge...) et les dépenses déductibles⁶¹.

Pour simplifier et améliorer l'identification et le contrôle des contribuables soumis à l'INR, il faudrait envisager d'introduire un précompte professionnel libératoire (selon un taux fixe) pour les revenus professionnels imposables à l'INR, pour lesquels une déclaration pourra être remplie par la suite, conformément aux systèmes qui sont déjà appliqués chez nos voisins.⁶² Sans déclaration, le précompte devient l'impôt définitif.

L'attribution de crédits d'impôt et d'une réduction d'impôt proportionnellement à la présence sur le territoire belge et aux revenus imposables recueillis en Belgique est étudiée.⁶³

Les règles prévues dans le régime fiscal actuel pour déterminer si un non-résident bénéficie des mêmes avantages que les résidents (quotient familial, dépenses déductibles, etc.) sont complexes et difficiles à contrôler.

Ainsi, un non-résident bénéficie de ces avantages s'il a recueilli au moins 75 % de ses revenus professionnels (de source belge ou étrangère) en Belgique durant la période imposable, indépendamment de la durée du séjour.

D'une manière générale, l'administration fiscale belge a peu de moyens de contrôler les éléments de la déclaration. C'est le cas à la fois pour le respect de la règle des 75% et des conditions imposées pour bénéficier des avantages fiscaux. Le versement du crédit d'impôt qui en résulte est difficile à contrôler dans la pratique.

De nombreux pays réservent la possibilité de déduire les charges (par exemple la réduction pour charges de famille) à leurs seuls résidents, ou l'assortissent de conditions. L'Union européenne considère que les non-résidents doivent pouvoir bénéficier des mêmes

⁶¹ Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, Pistes de réflexion pour une imposition plus efficace, Bruxelles, novembre 2014, www.ccrek.be, p. 15.

⁶² Ce système ressemble à celui des artistes et sportifs non résidents et de certains chercheurs. En effet, leurs revenus belges sont, à certaines conditions, imposés au moyen d'un précompte professionnel libératoire de 18 % (33,31 % pour les chercheurs), diminué d'un forfait déterminé en fonction du nombre de jours prestés en Belgique.

Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, o.c., www.ccrek.be, p. 20.

⁶³ Rapport Cour des Comptes de la Chambre des représentants, Impôt des non-résidents personnes physiques, o.c., www.ccrek.be, p. 18.

déductions (liées à la situation personnelle et aux charges professionnelles) et du même taux d'imposition que les résidents, à condition qu'ils retirent la majeure partie de leurs revenus dans l'État de la source.

Une révision de la loi qui lierait l'octroi de ces avantages fiscaux à la durée réelle de présence sur le territoire belge priverait d'une grande partie de leur intérêt les fausses déclarations faites quant aux revenus totaux et à la situation personnelle des contribuables en vue d'obtenir un crédit d'impôt.

Un non-résident qui demanderait une déclaration INR personnes physiques devrait remplir un formulaire spécifique où il préciserait la date de début et de fin d'activité en Belgique. L'administration fiscale pourrait vérifier son nombre de jours de présence en Belgique en s'appuyant par exemple sur les déclarations Limosa pour les travailleurs détachés dans le cadre de la réglementation européenne. Elle mentionne en effet les dates de début et de fin du détachement en Belgique ainsi que l'horaire de travail.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale prendra les mesures nécessaires après examen préalable.

Cinquième cause : incohérences et lacunes dans la législation

Une législation incohérente, présentant des incongruités ou des lacunes, peut favoriser la fraude. Une telle législation entraîne davantage de discussions, de litiges... et ainsi davantage de charges administratives pour tous les acteurs impliqués (administration, justice, mais surtout pour les citoyens).

Tant l'Accord de gouvernement⁶⁴ que le Plan de management intégré de 2012 – 2017 du SPF Finances⁶⁵ affirment que la législation ne peut contenir de contradictions et ne peut engendrer que des charges administratives minimales.

Les points suivants méritent un examen approfondi :

⁶⁴ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.1. Réforme fiscale, 9 octobre 2014, p. 58-59

⁶⁵ Voir également Plan de management intégré, 2012-2017, p. 25

1. Lacunes de la législation

Les lacunes dans la législation doivent être comblées ; de nouvelles lacunes doivent être évitées.

Quelques exemples :

- Article 44 de la loi sur la fonction de police

La loi du 18 mars 2014⁶⁶ prévoit une autorisation de consultation des banques de données policières par les Services d'enquête et recherche de l'Administration générale des Douanes et accises (AG D&A) pour leur permettre d'exercer leurs missions légales.

Le Roi détermine cet accès par arrêté délibéré en Conseil des ministres après avis de la Commission de la protection de la vie privée⁶⁷. Après un premier avis négatif⁶⁸, la Commission a rendu un avis favorable le 1^{er} juillet 2015 à condition que les données consultées par l'administration surveillance, contrôle et constatation (pilier de l'AG D&A) ne constituent pas la base de finalités qui viseraient purement la taxation et l'établissement de droits de douane et d'accises.⁶⁹ L'administration surveillance, contrôle et constatation constitue les services de première ligne de l'AG Douanes et accises. Il ne s'agit pas du service d'enquête et recherche de l'AG Douanes et Accises.

Il faut également rappeler le droit (pénal) des douanes. Il faut remarquer que l'AG Douane et accises exécute elle-même l'action pénale. Le directeur régional est le Ministère public en affaires douanières. Il peut prendre des décisions, appelées « transactions », sur l'imposition et la sanction à chaque stade de la procédure. Le droit de douane ne relève donc pas du champ d'application des transactions élargies⁷⁰.

⁶⁶ Article 32 de la loi du 18 mars 2014 relative à la gestion de l'information policière et modifiant la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police, la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel et le Code d'instruction criminelle, M.B. 28 mars 2014.

⁶⁷ Article 35 de la loi du 18 mars 2015, M.B. 28 mars 2014.

⁶⁸ Avis n° 13/2015⁶⁸ Avis n°. 25/2015 de la Commission de la protection de la vie privée, 1er juillet 2015, http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/douuments/advies_13_2015.pdf, 19 p.

⁶⁹ Avis n° 25/2015 de la Commission de la protection de la vie privée, 1er juillet 2015, http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/douuments/advies_25_2015.pdf, 6 p.

⁷⁰ régies par l'article 216bis C. i. crim.

La loi du 22 avril 2003⁷¹ a accordé la qualité d'officier de police judiciaire à seize fonctionnaires du service de recherche de l'AG Douane et Accises.

L'article 3 de cette loi définit les compétences de ses seize fonctionnaires comme suit : « *Les pouvoirs d'officier de police judiciaire ne peuvent être exercés qu'en vue de la recherche et de la constatation :*

1° des infractions à la réglementation relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes ;

2° des infractions en ce qui concerne les mouvements intracommunautaires de marchandises tombant sous l'application des réglementations et législations sur les accises ;

3° des infractions à toutes les lois et tous règlements conférant une quelconque attribution aux agents de l'Administration des douanes et accises lors de l'importation, de l'exportation ou du transit de marchandises ;

4° des infractions connexes à celles visées aux 1° à 3°. »⁷²

Il est indiqué d'autoriser l'accès du service de recherche et d'enquête de l'AG Douane et Accises aux banques de données policières afin de leur permettre de fonctionner de manière plus efficiente et plus efficace.

Cela, étant donné :

- les tâches policières confiées au service de recherche et d'enquête de l'AG Douane et Accises
- leur possibilité de lancer des poursuites pénales autonomes
- l'article 325 du traité de Rome⁷³ qui oblige les Etats membres à combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union.

Pour accorder un tel accès, un Arrêté royal est nécessaire. Il est indiqué d'encadrer cet accès de possibilités de contrôle suffisantes, chaque consultation devant être réalisée à l'aide d'un numéro unique (numéro de matricule du fonctionnaire) et aller de pair avec un logging permettant un contrôle a posteriori⁷⁴.

- Communications au PCC et accès au PCC

⁷¹ Article 3, loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises, M.B. 8 mai 2003, p. 24910-24911

⁷² Article 3 de la loi du 22 avril 2003, M.B. 8 mai 2003, p. 24910

⁷³ Article 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, Rome, 25 mars 1957

⁷⁴ Plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude sociale et fiscale, 2012-2013, p. 81

Les organismes financiers doivent communiquer les numéros de comptes bancaires des habitants du Royaume au PCC, à savoir le Point de contact central de la Banque Nationale de Belgique. Depuis cet exercice d'imposition, les citoyens doivent lui communiquer eux-mêmes leurs comptes à l'étranger. Le PCC collecte les noms et numéros de compte, mais aucune information sur les montants ou les opérations réalisées sur les comptes concernés.

Actuellement, l'accès au PCC est limité aux inspecteurs du fisc et aux receveurs des contributions (après avoir suivi une procédure stricte) et à l'OCSC, à savoir l'Organe central pour la saisie et la confiscation.

L'accès direct au PCC est étendu à :

- la CTIF (Cellule de traitement des informations financières)
- tous les receveurs moyennant un accès direct
- le service de recherche des Douanes et Accises
- les huissiers de justice
- les services de police chargés de la saisie
- les CPAS

Un reporting correct et complet au PCC des intéressés et des organismes financiers pourrait être facilité par des communications adéquates, des « coups de pouce » dans la bonne direction, et en dernière instance, par des sanctions administratives ou pénales spécifiques. Ce point est repris dans la transposition de la quatrième directive sur le blanchiment dans le droit national⁷⁵.

Une attention constante pour la législation sur la vie privée est cependant indispensable. L'article 8.2 de la CEDH, qui prévoit que le droit au respect de la vie privée, doit être respecté en permanence.

La Commission de la protection de la vie privée estimait à ce propos que si les principes de l'article 8.2 CEDH sont respectés, une consultation du PCC peut dans certains cas être favorable à la protection de la vie privée des personnes enregistrées par le fait qu'elle permet aux organes et aux institutions concernées de ne demander l'information qu'aux

⁷⁵ Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, Journal Officiel, 5 juin 2015, L141

organismes financiers qui ont eu effectivement des relations commerciales avec la personne visée par l'enquête. Jusqu'il y a peu, il fallait s'adresser à tous les organismes financiers du pays. Une tâche longue et coûteuse. De plus, le caractère général d'une telle consultation pouvait porter gravement atteinte à la vie privée de la personne concernée, à sa crédibilité financière et à sa réputation. Le fait d'interroger tous les organismes financiers que comptent ces pays alourdit inutilement l'enquête sur des présomptions graves – mais non (encore) prouvées – d'irrégularités.

Outre l'accès élargi au PCC, on veillera à ce que tous les organismes concernés communiquent effectivement les données nécessaires.

- Prêts hybrides

Le 8 juillet 2014, le Conseil européen a approuvé formellement une proposition de modification de la directive mères-filiales⁷⁶. Cette modification s'inscrit dans l'approche générale de la fraude fiscale au niveau international, et vise en particulier les cas de double non-imposition qui peuvent apparaître dans le domaine des prêts hybrides⁷⁷.

La directive mères-filiales a été adoptée en 1990 pour mettre un terme à la double imposition des bénéficiaires des sociétés dans l'Union européenne. Plus précisément, l'objectif était d'éviter que des bénéficiaires qui avaient déjà été imposés dans le chef de la filiale le soient une deuxième fois dans le chef de la société mère lorsqu'un dividende était distribué. Sur la base de cette directive, un État membre doit renoncer à l'impôt sur les dividendes reçus par la société-mère (méthode d'exemption) ou imputer les impôts déjà prélevés dans le chef de la (sous-)filiale (méthode de l'imputation).

Dans certains cas spécifiques, la directive pouvait cependant donner lieu à une double *non*-imposition au niveau européen en raison des différences dans la qualification des structures de financement appliquée par les États membres. C'est par exemple le cas pour un instrument de financement considéré par un État (ex. la Belgique) comme un prêt dont les intérêts payés sont déductibles, et dans un autre État (ex. le Luxembourg ou les Pays-Bas) comme des fonds propres qui entraînent une exonération des intérêts reçus.

⁷⁶ Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, Journal officiel de l'Union européenne, 25 juillet 2014, L219/40

⁷⁷ DE COCK, B., Aanpassing Moeder-dochterrichtlijn viseert hybride leningen, www.tiberghien.com, 30 septembre 2014, p. 1

Avec la directive, l'UE met un terme à ces structures. L'objectif est dès lors « *d'éviter des situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres* »⁷⁸.

La transposition de cette directive est en cours. Dans son prolongement, on s'attardera aux plus larges deuxième et troisième points d'action du plan BEPS⁷⁹ qui vise à neutraliser les effets des structures hybrides et traites des déductions d'intérêts (voir infra).

La directive européenne en question vise uniquement les instruments hybrides entre les Etats membres, alors que le plan BEPS prévoit également l'inclusion dans la législation des entités hybrides dans et en dehors de l'Union européenne, ainsi que des instruments hybrides en dehors de l'Union européenne (en cas de paiement direct et indirect d'intérêt).

- Disposition anti-abus générale

Le 27 janvier 2015, un accord a été trouvé au sein du Conseil européen concernant les termes de la disposition anti-abus générale⁸⁰. Les avantages de la directive ne sont pas accordés quand un montage est mis sur pied ayant à titre de l'objectif principal (ou d'un des objectifs principaux de) l'obtention d'un avantage fiscal, si ce montage est non authentique et sans « substance ».

Un montage ou une série de montages sont considérés comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'ont pas été mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. Les Etats membres restent par ailleurs compétents pour appliquer eux-mêmes les dispositions anti-abus générales sur la base de leur législation nationale ou conventions fiscales.

2. Terminologie cohérente

L'article 449 CIR évoque une « infraction » des dispositions du CIR ou des arrêtés pris pour son exécution, alors que l'article 458 CIR parle d'« impôt éludé ». L'article 216bis, par. 6,

⁷⁸ Considérant 3 de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE

⁷⁹ Base Erosion and Profit Shifting, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – en abrégé BEPS

⁸⁰ Communiqué de presse du Conseil européen, 27 janvier 2015, 26/15

alinéa 2 C. i. crim. utilise également la notion d'« éluder l'impôt ». Et il y a ainsi encore de nombreux exemples.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale utilise une terminologie cohérente, uniforme, quand il vise les mêmes concepts.

3. Clarification de la transaction en matière d'infractions fiscales

Il était nécessaire de mettre en place un cadre légal permettant l'extinction de la poursuite pénale après que le contribuable a conclu une transaction avec l'administration et payé l'impôt dû, y compris les intérêts et majoré d'un montant donné.

La loi du 14 avril 2011⁸¹ répond à cette aspiration et autorise la transaction en cas d'infractions fiscales. Concrètement, l'article 216 bis du Code d'instruction criminelle est modifié. L'« *extinction de l'action publique moyennant le paiement d'une somme d'argent* » implique que l'action publique puisse s'éteindre lorsque le suspect⁸², sur proposition du procureur du Roi, paie une somme d'argent fixée par ce dernier et indemnise la victime.

L'article 216bis, par. 6 du C. i. crim. prévoit: « *Pour les infractions fiscales ou sociales qui ont permis d'éluider des impôts ou des cotisations sociales, la transaction n'est possible qu'après le paiement des impôts ou des cotisations sociales éludés dont l'auteur est redevable, en ce compris les intérêts...* »⁸³.

Dans la pratique, les termes « intérêts », « éluder l'impôt » et « redevable » s'avèrent donner lieu à des discussions sans fin.

Les termes « intérêts », « impôts éludés » et « impôts redevables » sont définis de manière cohérente et précisée dans la loi en concertation entre ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice.

4. Intérêts de retard rétroactifs en cas de poursuites pénales

⁸¹ Loi du 14 avril 2011 portant dispositions diverses, M.B. 6 mai 2011, éd. 1, suivie de la loi du 11 juillet 2011 modifiant les articles 216bis et 216ter du Code d'instruction criminelle, M.B., 1^{er} août 2011.

⁸² ou le prévenu, l'accusé (selon le stade de la procédure)

⁸³ Par : 6 inséré par l'article 84, 10^e Loi 14 avril 2011, M.B., 6 mai 2011 (éd.1)

La plupart des dossiers de fraudes graves pour lesquels les moyens de l'administration fiscale sont trop limités sont confiés à la Justice en vue d'une poursuite pénale dans le cadre d'une concertation Una Via. Durant cette concertation, l'administration fiscale peut être invitée à s'abstenir d'imposer des sanctions administratives. Les intérêts de retard rétroactifs ne sont donc pas automatiquement imputés.

La loi Una Via se fonde implicitement sur le principe que les dossiers de fraude confiés à l'appareil judiciaire arrivent devant le tribunal pénal, puisqu'il s'agit des dossiers les plus graves.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale examine avec l'administration fiscale comment il est possible d'appliquer concrètement des intérêts de retard rétroactifs indépendamment de l'imposition de sanctions administrative.

5. Délais de prescription et pouvoirs d'instruction

Les délais de prescriptions fiscaux sont relevés de cinq à sept ans en cas de fraude, alors que le délai de prescription ordinaire reste fixé à trois ans.

Le délai de sept ans suffit, compte tenu du fait que dans les affaires fiscales, la jurisprudence a évolué vers une acceptation plus rapide de la confiscation des avantages patrimoniaux « prescrits » et un élargissement de la notion d'« infraction continue », par exemple en cas d'usage de faux.

Dans les enquêtes administratives, on recherchera un nécessaire équilibre entre les intérêts de l'administration fiscale et les intérêts du contribuable. C'est pourquoi on ne se basera pas automatiquement sur les délais les plus longs⁸⁴.

6. Un système de sanctions fiscales cohérent, performant et équitable

⁸⁴ Accord de gouvernement fédéral, 9 octobre 2014, p. 62

Le système de sanctions n'est bien entendu pas un le seul élément, ni même le principal élément de législation fiscale qui nécessite une plus grande transparence. C'est chapitre final de la politique de lutte contre la fraude.

1. Définir les sanctions administratives ayant un caractère pénal

Il est impossible d'établir clairement si et quand une sanction administrative doit être qualifiée de sanction administrative à caractère pénal. « Non bis in idem » est un principe de droit général selon lequel nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État.⁸⁵

Une déclaration incorrecte ou incomplète sans intention d'éluider l'impôt donne lieu à des accroissements d'impôt allant de 10 à 30 % (échelle A et B)⁸⁶.

Dans l'échelle C avec des accroissements d'impôt de 50 % à 200%, l'intention d'éluider l'impôt doit être présente.

Dans l'échelle D, la déclaration inexacte ou incomplète doit s'accompagner de faux ou d'usage de faux, ou de corruption ou de tentative de corruption de fonctionnaires. Dans ce dernier cas, l'accroissement d'impôt s'élève toujours à 200 %.

La Cour européenne des Droits de l'Homme⁸⁷ a jugé par le passé qu'une amende de 200 % constituait une sanction administrative à caractère pénal, même si l'État belge la qualifie de simple sanction administrative. Cela ne fait aucun doute.

Il n'y a pas non plus de doutes concernant le caractère d'un accroissement d'impôt de 10 %. Il s'agit d'une sanction administrative purement indemnitaire pour le fait le Trésor ne peut disposer qu'avec retard des impôts dus et qu'aucun intérêt de retard rétroactif n'a été facturé.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale répartit les sanctions administratives en deux groupes : pénales et non pénales.

⁸⁵ Ceci est notamment interdit de l'article 4 du Septième Protocole additionnel de la Convention européenne des droits de l'homme (en abrégé : CEDH). Cette disposition a un effet direct. La Belgique a signé le protocole et l'a ratifié le 13 avril 2012, pour qu'il entre en vigueur le 1^{er} juillet 2012.

⁸⁶ Echelles A et B, article 226 AR/CIR.

⁸⁷ Dans l'affaire *Silvester's Horeca Service contre la Belgique*⁸⁷

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude et le ministre de la Justice organisent l'interaction entre les sanctions administratives (de nature pénale et de nature non pénale) et les sanctions pénales.

L'amende proportionnelle en matière de TVA et les AR prévoyant les sanctions administratives des différentes législations fiscales seront harmonisées et affinées à la lumière de l'évolution de la jurisprudence européenne.

2. Cohérence dans les peines pécuniaires

La loi Una Via prévoit une concertation entre le directeur régional, le procureur du roi et la police⁸⁸ sur les dossiers de fraude⁸⁹. L'objectif de cette concertation est de donner une direction à un dossier : soit administrative, soit judiciaire.

Pendant la discussion du projet de loi Una Via au Sénat⁹⁰, on a souligné la nécessité de faire intervenir cette concertation aussitôt que possible dans la procédure afin que le directeur régional et les magistrats du ministère public qui diligentent des poursuites puissent convenir d'imposer ou non des amendes administratives/accroissements d'impôt.

La concertation doit permettre précisément d'éviter l'imposition d'une amende administrative à caractère pénal qui risque de compromettre des poursuites pénales ultérieures.

Si la concertation fonctionne bien, il en résultera que les instances judiciaires disposeront de la capacité et du temps nécessaire pour creuser les dossiers de fraude fiscale grave sur lesquels le juge pénal aura à statuer par la suite⁹¹.

La loi Una Via se fonde implicitement sur le principe que les dossiers de fraude confiés à l'appareil judiciaire arrivent devant le juge pénal puisqu'il s'agit des dossiers de fraude fiscale les plus graves.

⁸⁸ au moyen de l'article 29, 3^e alinéa C. i. crim.

⁸⁹ Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, M.B. 22 octobre 2012, entrée en vigueur le 1er novembre 2012.

⁹⁰ Doc. Parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, p. 41-46

⁹¹ Doc. Parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, pp. 41-46, comme repris dans l'arrêt de la Cour Const. 3 avril 2014, B.2.4.

Le projet de loi instaurant ce principe Una Via indique qu'il faut veiller à ce que « *les amendes infligées par la voie administrative et les sanctions infligées par la voie pénale aient le même effet dissuasif, et constitue une même sanction proportionnelle.* »⁹²

Les amendes pénales en matière fiscale soient à tout le moins aussi élevées que les amendes infligées par la voie administrative afin d'être résolument dissuasives. Dans ce domaine, la législation fiscale actuelle présente une incohérence⁹³.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice apporteront de la cohérence dans les sanctions administratives de nature pénale et les amendes correctionnelles, en particulier pour ce qui concerne les dossiers de fraude grave.

Sixième cause : faible risque de se faire prendre et manque de contrôle

Une autre cause de la fraude fiscale mise en avant dans la doctrine est le faible risque de se faire prendre en cas de fraude fiscale.⁹⁴

La détermination dans la politique de contrôle et de sanction est décisive dans ce domaine⁹⁵, comme la surveillance de la qualité des systèmes de contrôle⁹⁶ et de la quantité des

⁹² Proposition de loi instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, Chambre, Doc. 53 1973/001 du 23 décembre 2011

⁹³ En effet, conformément aux articles 449 – 450 CIR et aux articles 73 – 73bis C. TVA, l'amende correctionnelle maximale en cas de fraude fiscale s'élève à 500.000 € pour les infractions fiscales à partir du 1er novembre 2012. Cette amende est associée à des décimes additionnels judiciaires. L'amende correctionnelle maximale actuelle s'élève ainsi à 3.000.000 euros. à partir d'une fraude fiscale en matière de contributions directes de 6.000.000 euros (avec accroissement d'impôt de 50 %), la sanction administrative est plus élevée que la sanction pénale pécuniaire. À partir du moment où la TVA à récupérer s'élève à 1.500.000 euros, les sanctions administratives proportionnelles dépassent l'amende correctionnelle maximale.

L'accroissement d'impôt/amende administrative sont supérieurs à l'amende correctionnelle à partir des plafonds précités.

⁹⁴ PACOLET, J, PERELMAN, S., DE WISPELAERE, J. e.a., Social and Fiscal Fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work, Leuven/Den Haag, 2012, 152 p.

⁹⁵ Voir Deuxième raison supra : incohérences et lacunes dans la législation, installation d'un système de sanctions cohérent et performant

contrôles exécutés. En outre, une meilleure collaboration entre les différents acteurs du paysage de la lutte contre la fraude peut accroître considérablement la possibilité de surprendre les fraudeurs.

La qualité des systèmes de contrôle a déjà été discutée ci-dessus. Il suffit de renvoyer à la quatrième cause de la fraude fiscale, à savoir la sensibilité à la fraude de notre système fiscal. Pour la détermination dans la politique de sanctions, on peut renvoyer à ce qui a déjà été expliqué sur la loi Una Via, à la nécessité de cohérence dans l'arsenal de sanctions et au système étendu de transaction.

Ci-dessous, nous approfondirons la question de la quantité des contrôles effectués et de la collaboration entre tous les acteurs afin d'augmenter la surveillance effective.

1. Quantité de contrôles effectués

Un département de contrôle dont les membres sont toujours au bureau n'est ni efficace, ni visible. C'est pourquoi la quantité de contrôles exécutés sera maintenue à niveau. On veillera de plus à l'efficacité/l'orientation résultats des contrôles exécutés. La connaissance du terrain des fonctionnaires est prise en compte afin d'annuler anticipativement les contrôles fiscaux absurdes et de créer des possibilités d'entreprendre des actions sensées.

2. Meilleure collaboration entre les différents acteurs

2.1. Collaboration entre les administrations du SPF Finances

Dans un premier temps, il convient de continuer à souligner la collaboration entre les administrations du SPF Finances. Le législateur a en a élaboré les principes avec les articles 335⁹⁷ CIR et 336⁹⁸ CIR.

⁹⁶ Voir supra : Cinquième raison : sensibilité à la fraude du système fiscal : en ce qui concerne la qualité des systèmes de contrôle

⁹⁷ Article 335 CIR : « *Tout agent du Service public fédéral Finances, régulièrement chargé d'effectuer un contrôle ou une enquête, est de plein droit habilité à prendre, rechercher ou recueillir les renseignements adéquats, pertinents et non excessifs, qui contribuent à assurer l'établissement ou le recouvrement de n'importe quel autre impôt établi par l'État.* »

⁹⁸ Article 336 CIR : « *Tout renseignement, pièce, procès-verbal ou acte, découvert ou obtenu dans l'exercice de ses fonctions par un agent du Service public fédéral Finances... peut être invoqué par l'État pour la recherche de toute somme due en vertu des lois d'impôts.* »

2.2. Favoriser la collaboration entre le SPF Finances et les autres Services publics fédéraux

a. Favoriser la collaboration Justice - Finances

Une collaboration plus étroite entre la justice et le fisc est indispensable pour lutter efficacement contre la fraude.

- Concernant Una Via

La collaboration entre le SPF Finances et le SPF Justice doit être optimisée. Dans ce domaine, on renverra à ce qui a été écrit ci-dessus concernant l'application cohérente du principe una via, l'importance de la concertation una via et l'actualisation de la Charte du Contribuable qui autorise les fonctionnaires de l'ISI, sous le contrôle du magistrat compétent (procureur de Roi et juge d'instruction) de poser des actes en qualité d'officier de police judiciaire dans les affaires de fraude fiscale.

- Concernant la transaction étendue

La procédure prévue par la loi dans le cadre de la transaction élargie a entre-temps été concrétisée. Cela a entraîné la création d'une « zone grise » où certains accords ont été conclus qui donnent certes l'impression d'être nés dans le cadre de la transaction, mais pour lequel l'approbation de l'extinction des poursuites n'a jamais été prononcée formellement⁹⁹.

Il est pourtant clair que l'absence de démarrage formel (écrit) d'une procédure qui doit mener à une transaction étendue ne peut logiquement jamais mener à la conclusion d'une telle figure juridique. Le versement de l'impôt convenu ne peut pas non plus être considéré comme un accord formel dans le cadre de la transaction étendue¹⁰⁰.

Afin de clarifier la zone « grise » précitée, une récente instruction des diverses administrations du SPF Finances¹⁰¹ prévoit que ces agents doivent notamment disposer d'un

⁹⁹ Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, transactions dans le cadre d'infractions fiscales, 13 mai 2015, p. 10, www.rekenhof.be

¹⁰⁰ Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, transactions dans le cadre d'infractions fiscales, 13 mai 2015, p. 10-11, www.rekenhof.be

¹⁰¹ Instruction commune, AG Fisc., AG Doc.Pat., AG P&R et AGISI, Transaction pénale – article 216bis C. i. crim., Bruxelles, 29 septembre 2014, p. 1-2, numéros 5 et 6

document dans lequel le ministère public leur notifie clairement et formellement sa décision d'entamer une procédure de transaction pénale¹⁰².

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale vérifiera en concertation avec le ministre de la Justice si une instruction similaire de la part du ministère public peut être envisagée. L'ancrage légal de la procédure de transaction étendue (à peine de nullité) peut également être envisagé afin de pouvoir réaliser des gains d'efficacité similaires¹⁰³.

b. Collaboration SPF Finances et ONSS

L'exécution en commun de contrôles fiscaux et de contrôle en matière de sécurité sociale est à recommander (p. ex. dans le cadre de la lutte contre le travail au noir¹⁰⁴ – non-paiement d'impôt des personnes physiques – précompte professionnel – cotisations sociales – TVA). Une harmonisation des compétences est indiquée (cf. supra).

Contrairement au fisc, l'ONSS est liée à des règles strictes en matière de recouvrement/plan d'apurement. Un AR de 2007¹⁰⁵ limite le délai d'apurement légal maximal à 12 mensualités sur une période 18 mois par trimestre ou dette échus¹⁰⁶. Sachant que le taux de cotisations sociales est assez élevé, un tel plan d'apurement n'est souvent pas réaliste. Les plans d'apurement non réalistes sont à éviter.

c. Collaboration entre le SPF Finances et la Banque-carrefour des entreprises

Comme la sélection des dossiers au SPF Finances est notamment basée sur les données de la Banque-carrefour des entreprises, une collaboration efficace est indiquée. Les actions sectorielles seront ainsi élaborées sur la base des « codes d'activité » notés aux Guichets des entreprises de la Banque-carrefour des Entreprises. Les actions sectorielles du SPF Finances ont intérêt à disposer des « codes d'activités » corrects.

¹⁰² Ceci implique notamment la description concrète des faits dans le temps et dans l'espace, ainsi qu'un cadre temporel clair dans lequel l'accord doit être trouvé.

¹⁰³ RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., De verruimde minnelijke schikking : een 'meerwaarde' of 'win-win' situatie, Panopticon36 (2), p.96

¹⁰⁴ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, première action commune, p. 28

¹⁰⁵ Article 43decies par 1 de l'AR du 13 juillet 2007

¹⁰⁶ Art. 43decies. § 1. Le plan d'apurement accordé à l'employeur qui répond aux conditions des articles 43octies et 43nonies, et les éventuels sous-plans qui le composent, s'étend sur une période maximum de dix-huit mois, le nombre de mensualités octroyées ne dépassant jamais douze mensualités par trimestre ou dette échus et intégrés dans un sous-plan.

Les entreprises en cessation d'activité, les professions libérales retraitées, etc., conservent dans certains cas un numéro de BCE actif. Par conséquent, la qualité des données chargées par l'AG Fiscalité dans les piliers Particuliers, PME et Grandes entreprises n'est pas toujours optimale et de mauvais dossiers peuvent être sélectionnés pour un contrôle.

La possibilité de disposer de données de qualité est cruciale pour une politique qui repose sur la sélection de dossiers à partir d'une analyse des risques¹⁰⁷. Des données « polluées » ou datées sont des obstacles à un datamining efficace.

Il faut également réfléchir à l'amélioration de la qualité des numéros du registre national bis.

d. Collaboration entre le SPF Finances et la Banque Nationale de Belgique

Les formes juridiques à responsabilité limitée sont tenues de déposer, chaque année, leurs comptes annuels (bilan, comptes de résultats et notes explicatives) auprès de la Banque Nationale de Belgique. Les petites entreprises déposent un compte annuel selon le schéma abrégé ; les grandes entreprises selon le schéma complet.

Le pilier Grandes entreprises effectue sa sélection sur la base de ces comptes annuels déposés auprès de la Banque nationale selon le schéma complet. Il peut arriver que des sélections erronées soient opérées lorsque de grandes entreprises introduisent leurs comptes annuels selon le schéma abrégé et inversement. Il convient de rappeler ici également qu'une attention particulière doit être accordée à la disposition d'informations de qualité sans « à peu près » afin d'être à même d'opérer une sélection minutieuse sur la base d'analyses des risques.

2.3. Collaboration entre le SPF Finances et les services publics régionaux

Une collaboration étroite entre le SPF Finances et les services publics régionaux est indiquée. Les partenariats suivants peuvent d'ores et déjà être optimisés :

a. Communautés – Régime de Tax shelter pour les œuvres audiovisuelles

¹⁰⁷ Rapport de la Commission Finances, Déclaration de politique générale du secrétaire d'État à la Lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.7

Un Tax shelter est une réglementation fiscale¹⁰⁸ destinée à encourager la production d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques. La société qui investit bénéficie, en contrepartie des sommes payées, d'une exonération fiscale à concurrence de 310 % des sommes versées par la constitution d'une réserve immunisée¹⁰⁹ limitée à 150 % de l'estimation **finale de la valeur fiscale de l'attestation Tax shelter**.

Le régime d'exonération se déroule en plusieurs phases après certification des Communautés respectives et du SPF Finances. L'agrément d'une production concrète en tant qu'œuvre audiovisuelle européenne est effectué par les Communautés, de même que la certification à l'achèvement de l'œuvre.

Pour assurer le contrôle des attestations délivrées par les Communautés ainsi que le contrôle fiscal des dépenses de la production par le SPF Finances et les exonérations d'impôt respectives, une collaboration entre les deux entités est primordiale.

b. L'Agence indépendante d'Innovation par les Sciences et la Technologie

Grâce au programme « *O&O-bedrijfsprojecten* », l'Agence indépendante d'Innovation par les Sciences et la Technologie soutient directement les entreprises dans le cadre de projets de recherche et de développement, en encourageant plus particulièrement les solutions innovantes¹¹⁰.

Il peut être stipulé dans les conditions d'octroi de subsides que les solutions innovantes en résultant doivent être brevetées en Belgique.

c. Droits de succession

En concertation avec la Région de Bruxelles Capitale et la Région wallonne, nous avons réfléchi à la manière dont la préservation et la lutte contre la fraude en matière de droits de succession (et d'enregistrement) seront organisées par le SPF Finances.

¹⁰⁸ La loi du 12 mai 2014 (MB du 27 mai 2014) a modifié l'article 194ter du CIR relatif au régime de Tax shelter. Cette loi ne peut entrer en vigueur que le premier jour du deuxième mois après lequel la Commission européenne l'a approuvée. Etant donné que la Commission européenne a marqué son accord le 28 novembre 2014, la nouvelle réglementation ne sera applicable pour les accords-cadres qu'à dater du 1^{er} janvier 2015.

¹⁰⁹ Voir également <http://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschappen> pour les réglementations précédentes.

¹¹⁰ <http://www.iwt.be/subsidies>

La Région flamande (Service flamand des Impôts, VLABEL) a repris cette préservation en main. Il convient de collaborer. Il n'est en effet pas rare que la fraude en matière de droits de succession et de droits sur les donations soit liée à la fraude en matière d'impôts sur les revenus. Une vision d'ensemble est donc primordiale.

2.4. Collaboration internationale et échange d'informations

Ces dernières années, la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières ont pris de l'ampleur et sont inscrites en haut de l'ordre du jour des problèmes à régler tant à l'échelon de l'Union européenne qu'à l'échelle mondiale. Les revenus non déclarés et non imposés entraînent une perte conséquente de recettes fiscales nationales (et internationales).

Il est reconnu, à l'échelle internationale (G20 et G8), que l'échange automatique d'informations constitue un instrument essentiel dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières.

Dans un avenir proche, une quantité importante de données seront transmises de façon automatique au SPF Finances. Le traitement de ces informations est capital. Il est recommandé d'ajouter, rapidement et numériquement, les renseignements obtenus aux dossiers fiscaux respectifs de sorte que le contrôleur local puisse apporter les rectifications qui s'imposent lors de son contrôle de routine. L'échange de données est certes essentiel mais leur traitement l'est certainement encore davantage.

En concertation avec le SPF Finances, nous regardons comment intégrer aussi rapidement que possible cette quantité phénoménale d'informations dans les dossiers individuels et comment, ensuite, les utiliser concrètement et efficacement. Nous vérifierons en outre si les délais d'enquête sont suffisants pour apporter les rectifications nécessaires de manière efficace. Est ici prépondérant le temps écoulé entre les faits en soi et le moment où l'administration fiscale belge en prend connaissance par l'échange automatique d'informations. Au moment de la réception des informations, il doit rester suffisamment de temps pour ouvrir une enquête et éventuellement établir une imposition.

Un état des lieux en matière de mise en œuvre et d'application des directives a été rédigé et, lorsque nécessaire, les initiatives requises en matière de mise en œuvre et d'application seront prises.

Dans ce cadre, on peut notamment considérer les directives suivantes :

- Directive concernant l'assistance

A l'échelon européen, citons la nouvelle Directive sur l'assistance¹¹¹. Cette Directive modifie la Directive sur l'assistance existante¹¹² et constitue une étape importante dans le domaine de l'échange automatique d'informations au sein de l'UE. Elle assure que, dans un avenir proche, l'Etat belge pourra disposer d'informations financières capitales relatives à des comptes financiers et à des assurances à l'étranger de résidents belges (intérêts, dividendes et soldes de comptes, valeurs de rachat d'assurances). La Directive sera transposée au 31 décembre 2015 et entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

De cette façon, l'UE va encore plus loin que les mesures initiées par les Etats-Unis (FATCA¹¹³) et l'OCDE (*Common Reporting Standard*) et prévoit l'introduction d'un « FATCA européen ».¹¹⁴

- Directive européenne sur l'épargne

Le champ d'application de la Directive européenne sur l'épargne¹¹⁵ a été étendu par la Directive modificatrice¹¹⁶. La Directive européenne sur l'épargne n'est pour l'instant applicable que sur les paiements d'intérêts effectués au profit immédiat de personnes physiques résidant dans l'Union.

¹¹¹ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, Journal officiel du 16 décembre 2014, L 359, p. 1-29

¹¹² Article 8, alinéa 5 de la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Directive 77/799/CEE, Journal officiel du 11 mars 2011, L64

¹¹³ Les Etats-Unis d'Amérique ont conclu avec plusieurs autres pays, dont tous les États membres de l'Union européenne, des accords bilatéraux quant à l'échange bilatéral automatique d'informations, en exécution du « *United States' Foreign Account Tax Compliance Act* » (plus connu sous le nom de « FATCA »). Les institutions financières de par le monde sont tenues d'identifier leurs clients américains et de rapporter certaines données à l'administration fiscale locale des USA.

¹¹⁴ SMET, Filip, *Automatische gegevensuitwisseling: Europese FATCA goedgekeurd*, Le Fiscalogogue International, n°373 ; 31 décembre 2014, p. 5

¹¹⁵ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des *revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts*, Journal officiel du 26 juin 2003, L157

¹¹⁶ Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la Directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, Journal officiel du 15 avril 2014, L111

En d'autres termes, cet échange de données peut facilement être contourné en intercalant une construction juridique (par exemple une entité non ou faiblement imposée en dehors de l'UE).

La Directive modificatrice vise, dans ce cas de figure, à appliquer ce que l'on appelle « l'approche par transparence ». A cet effet, la définition du concept de « bénéficiaire effectif » a été adaptée. Cette approche par transparence implique que les paiements effectués à de telles constructions juridiques seront considérés avoir été directement versés à la personne physique/au résident d'un Etat membre qui, conformément à la quatrième Directive anti-blanchiment¹¹⁷ est considéré comme bénéficiaire effectif de la construction juridique.

La Directive européenne sur l'épargne ne s'applique qu'au paiement d'intérêts. La Directive modificatrice veille, également sur ce point, à un élargissement vers d'autres produits structurés, revenus tirés de certains contrats d'assurance vie entre autres. Au plus tard le 1^{er} janvier 2016, les Etats membres doivent avoir pris les dispositions législatives, réglementaires et administratives requises pour l'exécution de la Directive modificatrice. La Directive modificatrice doit être appliquée de manière effective dès le 1^{er} janvier 2017.

Comme indiqué, grâce à la Directive sur l'assistance et à la nouvelle Directive sur l'épargne, l'Etat belge pourra, dans un avenir proche, disposer d'informations financières capitales relatives aux comptes financiers et aux assurances à l'étranger des résidents belges.

Les transpositions nécessaires seront effectuées et on aspire à une utilisation rapide et efficace de ces informations étrangères.

Lors de la réunion OCDE « *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* » du 29 octobre 2014, le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale avait déjà signé la convention internationale en matière d'« *automatic exchange of information* ». La transparence en matière d'imposition entre les pays de l'OCDE est primordiale.

- Quatrième Directive anti-blanchiment

¹¹⁷ Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le Règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la Directive 2006/70/CE de la Commission, Journal officiel du 5 juin 2015, L141

La quatrième Directive anti-blanchiment oblige, pour la première fois, les Etats membres à enregistrer les véritables propriétaires des entreprises et autres personnes morales. Les véritables propriétaires des entreprises doivent être repris dans des registres centralisés des pays UE, registres qui doivent être accessibles aux autorités et à toute personne présentant un intérêt légitime.

En outre, les banques, experts-comptables, avocats, courtiers et casinos doivent être encore plus attentifs à ce que leurs clients n'exécutent pas de transactions suspectes.

Ces registres centralisés sont libres d'accès pour les autorités et leurs services financiers de recherche, mais également, par exemple, pour les banques qui doivent exécuter des contrôles en vertu de la législation. Les simples citoyens y ont également accès, même si, pour ce faire, ils doivent s'enregistrer en ligne et payer une indemnisation.

Pour obtenir un accès, une personne ou organisation doit pouvoir démontrer qu'il est question d'un intérêt légitime pour dévoiler d'éventuelles pratiques de blanchiment, un éventuel financement du terrorisme ou des délits tels que la corruption et la fraude (fiscale). Ces personnes ont accès à des informations entre autres relatives au nom du propriétaire final d'une entreprise, à sa date de naissance, sa nationalité et son pays de résidence.

La nouvelle Directive anti-blanchiment vise notamment à contrer l'évasion fiscale et le financement du terrorisme.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale prend les initiatives nécessaires à la transposition de cette Directive européenne anti-blanchiment.

- Approche du Benelux

Le Benelux a mis en place une plateforme de concertation dont le but est la lutte conjointe contre la fraude fiscale¹¹⁸. Différents groupes de travail ont été créés à cet effet, notamment sur la détection de la fraude à la TVA dite « carrousel », l'abus de personnes morales à des fins fiscales, la procédure de restitution de la TVA, les irrégularités dans le négoce de chevaux, l'élargissement de la collaboration administrative fiscale, la prévention de l'abus de

¹¹⁸ Benelux, Plan annuel 2016, Secrétariat général Doc. N° 15-SG-S (NO-041) FR, 4 septembre 2015, 59 p.

la procédure d'accises, l'optimisation de l'utilisation du renseignement pour repérer les fraudeurs, l'amélioration du profilage pour détecter la fraude¹¹⁹, ...

Les services concernés du SPF Finances (ISI, Service de recherche de l'Administration des douanes et accises, ...) participent à ces groupes de travail de façon loyale et partagent des données.

2.5. Collaboration avec le secteur privé

La collaboration avec le secteur privé peut apporter une plus-value. Une collaboration a ainsi été mise sur pied entre les Services de recherche de l'Administration des douanes et accises et diverses entreprises d'expédition (bpost, TNT, Fedex, DHL, ...) afin d'accélérer l'obtention de données sur les destinataires de colis et le trajet parcouru.

- Dans le domaine de la lutte contre le financement du terrorisme

- o **Le gel des fonds via une liste nationale**

Les Nations Unies et la Commission européenne établissent des listes des personnes et entités dont les fonds et les ressources économiques doivent être gelés dans le cadre de la lutte contre le financement du terrorisme. Il n'existait pas encore de liste nationale jusqu'à présent.

Le 7 septembre 2015, le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice ont signé une circulaire sur l'exécution des articles 3 et 5 de l'arrêté royal du 28 décembre 2006 relatif aux mesures restrictives spécifiques à l'encontre de certaines personnes et entités dans le cadre de la lutte contre le financement du terrorisme. L'AR de 2006 a été confirmé par l'article 115 de la loi du 25 avril 2007 et a donc acquis force de loi.

La circulaire décrit la procédure d'établissement d'une liste nationale des personnes et entités qui commettent ou tentent de commettre des actes de terrorisme, les facilitent ou y participent, et dont les fonds et ressources économiques doivent être gelés en Belgique. La liste nationale est établie par le Conseil national de sécurité. Le conseil des ministres approuve la liste à chaque nouvelle entrée ou sortie.

- o **L'exécution immédiate des résolutions du Conseil de sécurité des Nations Unies**

En signant la Charte des Nations Unies, la Belgique s'est engagée à exécuter les résolutions du Conseil de sécurité.

¹¹⁹ Benelux, Plan annuel 2016, o.c., p. 46-48.

L'Union européenne transpose les résolutions du Conseil de sécurité des Nations Unies et les listes de personnes et entités dont les fonds et ressources économiques doivent être gelés en vue de lutter contre le financement du terrorisme en règlements directement applicables. Il s'écoule néanmoins un certain temps entre l'entrée en vigueur des résolutions et des listes et leur transposition par l'Union européenne. L'absence de législation nationale permettant de transposer directement les résolutions et les listes entraîne un retard pour la Belgique dans l'application des sanctions prises.

Pour combler cette lacune, des dispositions ont été prises dans le projet de loi portant diverses dispositions financières, introduit à la Chambre le 17 novembre 2015 en vue de l'application immédiate des sanctions financières dans la période entre l'entrée en vigueur des résolutions et la date à laquelle l'Union européenne prend les mesures nécessaires, et ce, tant pour les résolutions existantes et nouvelles que pour les listes de personnes, entités et groupements définies conformément aux résolutions.

- **Initiatives supplémentaires**

La lutte contre le financement du terrorisme implique de déterminer si la loi du 11 janvier 1993 relative au financement du radicalisme doit être étendue et s'il est opportun d'autoriser la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) à accéder au registre central des comptes bancaires de la Banque nationale de Belgique (voir supra).

L'échange d'informations entre la CTIF, la Sûreté de l'État, le Service général du renseignement et de la sécurité (SGRS) et l'Organe de coordination pour l'analyse de la menace (OCAM) peut être amélioré.

Septième cause : la tolérance sociale à l'égard de la fraude fiscale

Le législateur doit donner un signal clair et cohérent selon lequel la fraude fiscale n'est pas tolérée. Une cohérence s'impose au niveau des sanctions (voir supra).

1. Peine accessoire

Le juge pénal qui statue sur la fraude fiscale devrait avoir la possibilité de prononcer également la déchéance des droits civils et politiques à titre de peine accessoire en cas de fraude fiscale particulièrement grave.

2. Enregistrement transparent des transactions pénales

Un rapportage transparent et systématique du traitement des propositions de transaction est indispensable¹²⁰. Dans son rapport de mai 2015, la Cour des comptes constatait que les transactions pénales n'étaient pas enregistrées systématiquement dans le passé, ni au niveau local ni au niveau central.

Les managers et les politiques doivent pouvoir apporter les adaptations nécessaires à un instrument socialement sensible tel que la transaction élargie. Un enregistrement plus complet et affiné est donc souhaitable¹²¹.

Huitième cause : chances d'échapper au paiement

L'aboutissement d'une telle politique en matière de fraude est le recouvrement effectif des dettes fiscales. En l'absence de volonté permanente d'investir réellement dans une procédure de recouvrement efficace, toute lutte contre la fraude reste une simple façon d'embellir la façade avec de belles statistiques de suppléments d'impôts réclamés pour lesquels la capacité et les techniques de recouvrement font défaut. C'est pourquoi l'accord de gouvernement¹²² prévoit dans son volet sur la lutte contre la fraude que les procédures de recouvrement doivent être modernisées.

Une meilleure perception des revenus est cruciale dans le cadre du virage fiscal (*tax shift*) et du remodelage (*redesign*) des administrations. Le 'gain' qui en découle financera en partie la diminution des charges patronales.

1. Instrument de mesure

¹²⁰ Publication Cour des comptes, Transactions dans le cadre d'infractions fiscales, www.ccrek.be/Publications,

¹²¹ RAES, A, VAN WYNSBERGE T, DE KEULENAER, e.a., o.c. p.101

¹²² Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, p. 66.

Le plan opérationnel 2015 de l'AG ISI se fixe comme objectif d'augmenter sensiblement le taux de perception des propres enrôlements¹²³.

Un instrument de mesure adéquat censé permettre de connaître la perception actuelle des propres enrôlements sera d'abord mis au point afin d'augmenter sensiblement, à l'aide d'actions ciblées, le taux de perception dans les domaines/secteurs où le bât blesse. Un recouvrement « sur mesure » sera ainsi proposé¹²⁴.

2. Fraude au recouvrement ou insolvabilité organisée

La fraude fiscale se constate au niveau de la taxation mais aussi à celui du recouvrement. L'insolvabilité organisée peut se résumer à la fraude à l'insolvabilité ou à l'organisation frauduleuse par le contribuable de sa propre insolvabilité.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale analyse les constructions qualifiables de fraude à l'insolvabilité et développe des initiatives législatives à cet effet.

3. Loi sur la continuité des entreprises et système una via

Les dossiers de fraude sont attribués à l'administration dans le cadre d'une concertation una via. On décide alors de ne pas intervenir correctionnellement. L'administration enquête sur la fraude et inflige des sanctions administratives à caractère pénal (par ex. accroissement d'impôt de 50%, soit première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt).

Certaines entreprises entament ensuite une procédure LCE. Toutes les amendes et tous les accroissements de toute nature (y compris fiscale) sont à plusieurs reprises ramenés à zéro dans le plan de réorganisation.

Il est proposé, compte tenu du principe Una Via et par analogie avec les dispositions relatives aux amendes pénales qui ne peuvent être remises, d'exclure toute remise

¹²³ SPF Finances, Administration générale ISI – Plan opérationnel, 28 janvier 2015, projet R.1, FRAU

3 « *augmentation du taux de perception des propres enrôlements* »

¹²⁴ Voir les remarques de Carina Van Cauter, audience du 1er juin 2015, DOC 54 116/002, p.24

d'amendes et sanctions administratives, d'accroissements et/ou de majorations et des accessoires y afférents (l'essentiel emporte l'accessoire) dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité. La loi EPE¹²⁵ dispose en effet que les amendes pénales ne peuvent être remises¹²⁶.

S'il existe un choix entre une sanction administrative ou pénale, il est logique que la sanction administrative (amende ou accroissement) ne soit pas davantage susceptible de remise que l'amende pénale. Sans cela, on créerait une forme d'impunité.

4. Loi sur la continuité des entreprises (LCE) et constructions mouirois

La poursuite des activités d'une entreprise pendant la période de suspension dans le cadre de la LCE s'accompagne parfois (sciemment dans le chef des intéressés) du non-versement du précompte professionnel et de la TVA, ce par quoi on fait abus de l'article 37 LCE.

La Cour de Cassation a jugé que l'avantage de l'article 37 LCE ne s'applique pas au précompte professionnel, à la TVA et aux cotisations ONSS. Dans l'intervalle, les parties saines de l'entreprise sont détachées et intégrées à une nouvelle personne morale. Le produit de la vente de ces parties saines est affecté selon le bon vouloir de l'administration de l'entreprise en LCE, sans paiement du précompte professionnel, de la TVA et des cotisations ONSS.

Ces constructions mouirois ne peuvent être tolérées dans une procédure LCE.

L'article LCE sera précisé dans le sillage de l'arrêt de Cassation. Précompte professionnel, TVA et cotisations ONSS doivent être payés pendant la suspension. Il y a également lieu d'inscrire dans l'article 37 LCE que les dettes fiscales et parafiscales nées pendant la période de suspension doivent également être considérées comme dette de la masse si la faillite intervient ultérieurement.

En outre, il est de la plus grande importance de savoir durant la période de suspension consécutive au jugement LCE quels montants se rapportent à des prestations précédant la

¹²⁵ La loi qui règle l'enquête pénale d'exécution, à savoir : Loi du 11 février 2014 portant des mesures diverses visant à améliorer le recouvrement des peines patrimoniales et des frais de justice en matière pénale, M.B., 8 avril 2014

¹²⁶ À l'exception du droit de grâce des articles 110 et 111 de la Constitution

date de ce jugement, et quels montants ont trait à des prestations ultérieures. Il s'agit en effet de savoir si les dettes qui s'ensuivent, plus particulièrement en matière de précompte professionnel et de TVA, doivent être considérées comme dettes faisant partie ou non de la suspension.

Il est proposé que l'entreprise qui fait appel à la LCE soit alors tenue d'indiquer, au moyen de déclarations suffisamment différentes pour une même période de déclaration, quels montants constituent une dette dans la suspension et lesquels une dette en dehors de la suspension.

5. Introduction d'un Code du recouvrement propre

Le SPF Finances assure le recouvrement d'innombrables créances fiscales et autres créances de droit public dispersées à travers divers codes et soumises à différentes procédures et règles.

À l'exemple du Code flamand de la Fiscalité¹²⁷ qui regroupe et codifie toute la matière fiscale flamande, l'introduction d'un propre Code du recouvrement est conseillée.

Ce nouveau Code du recouvrement a pour but une codification, harmonisation et simplification des procédures et règles de recouvrement de l'ensemble des créances fiscales et de droit public (contributions directes et assimilées, TVA et taxes diverses) à l'exception du recouvrement non fiscal et du SECAL.

Le nouveau Code se fonde sur deux titres exécutoires, à savoir le rôle et les décisions judiciaires, et suppose l'enrôlement final des dettes de TVA.

6. E-notariat

L'expédition électronique par les notaires aux receveurs de la cession imminente ou de l'affectation hypothécaire d'un bien immobilier et d'un déficit en sommes et effets saisis a déjà été réalisée auparavant.

¹²⁷ Décret portant le Code flamand de la Fiscalité, 13 décembre 2013

Il s'agit à présent d'introduire l'expédition électronique de la notification par les receveurs aux notaires de la dette fiscale ouverte pouvant donner lieu à l'inscription de l'hypothèque légale¹²⁸.

7. Scanners ANPR

Le SPF Finances utilise des scanners ANPR (Automatic Number Plate Recognition). Il s'agit d'une technique recourant à la reconnaissance optique des caractères afin de lire les plaques d'immatriculation de véhicules. Ces scanners ANPR sont utilisés pour percevoir les amendes de roulage.

Un élargissement du champ d'application de ces scanners est envisagé, en collaboration avec le SPF Justice, à toutes les peines pécuniaires contenues dans les jugements et arrêts passés en force de chose jugée.

Une responsabilité objective en matière de plaques d'immatriculation sera introduite d'après l'exemple néerlandais/ Au moment de la reconnaissance de la plaque par le scanner APR avec des paiements ouverts, le demandeur de la plaque d'immatriculation sera réputé être le propriétaire du véhicule concerné.

8. Amendes pénales et confiscations

Le principe de base est que des actes en vue de l'exécution de la peine doivent être posés pour toute condamnation devenue définitive. Les amendes pénales et les confiscations prononcées n'échappent pas à ce principe.

Outre le recours généralisé aux scanners ANPR, une collaboration renforcée du SPF Finances avec le SPF Justice et l'OCSC (Organe central pour la saisie et la confiscation) s'impose en ce qui concerne un recouvrement efficace des amendes pénales et des confiscations.

La lisibilité d'un jugement ou d'un arrêt n'étant pas toujours optimale, un effort de « traduction » sera demandé à partir du SPF Justice ou de l'OCSC. Le receveur non-fiscal

¹²⁸ Article 434 CIR et article 93quater C.TVA

saura ainsi quels montants doivent être perçus auprès de qui et dans quel délai (peines pécuniaires prononcées avec sursis ou sous suspension).

Le plan d'action en matière d'exécution des peines pécuniaires sera soutenu ainsi que l'accélération de la création d'un titre exécutoire (rôle).

En cas de non-paiement des amendes pénales, le receveur compétent requerra le Ministère public afin d'exécuter les peines subsidiaires que les cours et tribunaux prononcent outre les amendes pénales¹²⁹. En cas de non-exécution, le Ministère public doit informer le receveur afin (éventuellement) d'interrompre la prescription.

Les confiscations prononcées avec sursis sont d'un usage malaisé en technique du recouvrement. Des dispositions plus précises doivent être prises à propos de leur recouvrement avec le SPF Justice et l'OCSC.

9. Précompte professionnel et TVA non payés

Le service des contributions à affaire à des fiches de paie telles que 281.10, 281.20, faisant état d'un précompte professionnel retenu sans que ce précompte professionnel soit effectivement versé.

Nonobstant le non-versement du précompte professionnel, celui-ci doit être imputé à la cotisation personnelle de la personne renseignée sur la fiche.

De concert avec l'AG Fiscalité, on envisagera la façon dont cette problématique de non-versement du précompte professionnel retenu peut être endiguée. Un enrôlement plus rapide du précompte professionnel non acquitté s'impose en tout état de cause.

Quasi en même temps que le dépôt de la déclaration de TVA, la TVA due doit être versée au Trésor. Ce versement spontané se fait de plus en plus souvent attendre. Il importe que les autorités y réagissent adéquatement et avec la célérité voulue.

¹²⁹ Recommandation du rapport de la Cour des comptes à la Chambre des représentants, L'exécution des peines patrimoniales. Les amendes pénales et les confiscations spéciales, 7 février 2007, site web de la Cour des comptes

Le non-paiement systématique du précompte professionnel déclaré et de la TVA déclarée est une forme de fraude au paiement et sera combattu.

10. Paiement du précompte mobilier

Les personnes physiques et entreprises étrangères peuvent dans certaines circonstances réclamer le précompte mobilier retenu par la Belgique sur les dividendes payés.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale enquêtera quant à savoir si ces remboursements se déroulent correctement. La sensibilité du système à la fraude sera étudiée.

11. Introduction d'une saisie-arrêt simplifiée électronique

Avec l'introduction d'une saisie-arrêt simplifiée électronique en matière de dettes TVA, moyennant accord entre le SPF Finances et le tiers saisi et harmonisation des procédures aux contributions directes et à la TVA concernant cette saisie-arrêt simplifiée, le receveur peut pratiquer une saisie-arrêt avec un seul avis pour les dettes des deux secteurs.

La saisie-arrêt simplifiée¹³⁰ et le droit d'hypothèque¹³¹ sont rendus possibles pour toutes les créances non fiscales.

12. E-plans d'apurement

La Cour des comptes a examiné les mesures fiscales en faveur des contribuables en difficulté de paiement¹³².

Le projet vise à créer un cadre légal répondant aux recommandations de la Cour des comptes pour l'octroi de facilités de paiement en général, l'introduction de l'octroi automatique et électronique d'un plan d'apurement limité aux personnes physiques

¹³⁰ Cf. Par exemple articles 164 et 165 AR/CIR

¹³¹ Cf. par exemple article 425 CIR

¹³² Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre des représentants, Mesures fiscales en faveur des contribuables en difficulté de paiement, janvier 2014, www.rekenhof.be

confrontées à des difficultés de paiement temporaires, et l'harmonisation de l'octroi de facilités de paiement dans les autres cas.

On envisage la possibilité de signaler le non-respect d'un plan d'apurement à la centrale des crédits de la Banque Nationale de Belgique, et d'accorder au receveur un droit de consultation de cette centrale des crédits en cas de plan d'apurement.

13. Effet interruptif de prescription d'une mise en demeure

Afin de réduire les frais d'huissier, les différents codes (ou le Code de Recouvrement unique) prévoient un effet interruptif de prescription d'une mise en demeure.

14. Exit tax

En cas de délocalisation d'une entreprise vers un autre état membre, l'impôt dû est désormais immédiatement exigible. La Commission Européenne a mis la Belgique en demeure à ce sujet, estimant que la législation belge est en infraction avec la liberté d'établissement.

La législation belge doit être adaptée sur ce plan.

Un paiement échelonné de l'impôt dû, combiné ou non à une garantie bancaire, répond aux exigences de la Commission Européenne. Dans tous les cas, l'administration fiscale doit avoir la garantie que l'entreprise qui quitte le pays honorera le paiement des impôts dus.

En ce qui concerne la portée de l'exit tax, il est utile de se référer aux directives de l'OCDE en matière de prix de transfert en cas de « réorganisation d'entreprises »¹³³. La condition pour documenter la « sortie » en termes de prix de transfert et, par conséquent, l'évaluation de l'exit tax, est imposée suivant le modèle de l'Allemagne. En effet, dans le cadre d'une telle transaction, s'opère un transfert d'éléments de valeur qui doit donner lieu à une indemnisation de pleine concurrence par la partie associée.

¹³³ OCDE, Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring, Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines, 22 juli 2010, 48 p.

15. Compensation transversale

Une compensation transversale inspirée du principe de l'article 334 de la Loi-programme du 27 décembre 2004¹³⁴ est autorisée sur toutes les sommes dues par l'Etat à titre de dépens auxquels il a été condamné, de manière à permettre notamment l'imputation des indemnités de procédure dues par l'Etat sur une dette fiscale en cours, sans saisie-arrêt en mains propres.

Neuvième cause : nécessité économique

Selon une certaine doctrine, la cause la plus préoccupante en matière de fraude fiscale est la nécessité économique de frauder afin de rester concurrentiel¹³⁵. Cela concerne surtout les PME belges qui sont confrontées à des concurrents recourant massivement à de la main d'œuvre étrangère bon marché (secteur de la construction, secteur du transport). Les autorités doivent veiller à une concurrence fiscale loyale dans ces secteurs d'activité.

Une attention particulière au dumping social¹³⁶ et des contrôles communs par secteur¹³⁷ restent indiqués, et ce en étroite collaboration avec le Secrétariat d'Etat à la Lutte contre la fraude sociale¹³⁸. Le point d'action 29 du plan d'action 2015 en matière de Lutte contre la Fraude Sociale et le Dumping Social bénéficie du soutien et de l'approbation¹³⁹ du Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale.

¹³⁴ Loi-programme du 27 décembre 2004, M.B., 31 décembre 2004, entrée en vigueur le 10 janvier 2005

¹³⁵ MAUS, M.o.c., p. 20

¹³⁶ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 3.4. Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, 9 octobre 2014, p. 40.

¹³⁷ Accord de gouvernement fédéral, Chapitre 4.3. Lutte contre la fraude, 9 octobre 2014, p. 66 et p. 41

¹³⁸ Plan d'action 2015, Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, Actions prioritaires, Point d'action 3, p.31-32 et Chapitre 2, actions contre le dumping social, p.43 e.s.

¹³⁹ Point d'action 29: Optimisation de l'utilisation des bases de données et élargissement des bases de données existantes avec croisement des données (sociales et fiscales) et intensification de la collaboration entre SIRS, fisc et ISI, Plan d'action 2015 Lutte contre la fraude sociale et le dumping social, p. 44.

Dixième cause : concurrence fiscale déloyale au niveau international

Nous saluons les initiatives adoptées sur le plan international afin d'accroître la transparence fiscale. La Belgique fait figure de pionnière en la matière ; elle est en effet le premier pays à introduire l'échange spontané des rulings.

Cette tendance doit se poursuivre dans les prochains mois et les prochaines années. Les forums internationaux tels que l'Europe et l'OCDE offrent à cet égard un cadre particulièrement adapté. Plus les pays participants sont nombreux, plus vite nous pourrons aboutir à une situation équitable.

Collaboration constructive, transparence fiscale accrue et harmonisation sont des points positifs, mais les pays doivent continuer à disposer d'instruments fiscaux et d'une certaine latitude pour imprimer leurs propres accents politiques. Les petits pays avec des économies ouvertes, tels que la Belgique, ont intérêt à prendre des mesures fiscales pour attirer les investissements et promouvoir l'emploi. Outre les éléments logistiques, techniques et autres, une marge de manœuvre en matière de politique fiscale est également nécessaire. Pour un pays comme la Belgique, c'est une nécessité absolue pour maintenir la compétitivité internationale face à des pays qui disposent, par exemple, d'un marché national particulièrement vaste.

1. Echange de rulings

Le 18 mars 2015, la Commission Européenne¹⁴⁰ a proposé d'obliger tous les Etats membres à échanger automatiquement entre eux les décisions fiscales anticipées (rulings) en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix. Ce procédé repose sur le principe que ce n'est pas l'Etat membre qui accorde le ruling qui est le mieux placé pour évaluer les conséquences possibles et l'importance d'un tel ruling, mais bien les autres Etats membres.

¹⁴⁰ Proposition de directive du Conseil modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire de renseignements dans le domaine fiscal, COM (2015) 135 final, 18 maart 2015

Les montages fiscaux qui permettent de bénéficier d'un faible taux d'imposition des revenus dans l'Etat membre ayant délivré la décision peuvent avoir pour conséquence de diminuer considérablement le montant des revenus restant à imposer dans les autres Etats membres concernés, érodant ainsi leurs assiettes fiscales.

Cette proposition est conforme aux développements internationaux au niveau de l'OCDE.

La Belgique a été le premier pays à prendre des mesures concrètes en faveur de l'échange de *rulings*. Ainsi, le Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale a déjà pris l'initiative d'organiser, dans le cadre de l'actuelle Directive Européenne 2011/16, l'échange spontané de *rulings fiscaux transfrontière* et d'*accords préalables unilatéraux en matière de prix* délivrés à partir du 1^{er} janvier 2015.

2. Fourchette de taux internationaux minimum et maximum

La concurrence fiscale déloyale à l'échelle internationale – examinée à plus long terme – ne peut être résolue qu'à ce même échelon international.¹⁴¹

Il convient de rechercher une base politique internationale – au moins à l'échelle européenne – en vue de fixer des normes de taxation avec des taux minimum et maximum pour la fiscalité des particuliers et des entreprises. De telles normes internationales permettront d'éviter les excès d'exonérations et les taxations extrêmement lourdes. En matière de TVA, la norme est fixée à minimum 15% au niveau européen.

La Commission européenne envisage d'aplanir quelques différences entre l'impôt sur les sociétés des pays de l'UE. La Commission souhaite qu'au sein de l'Union européenne, l'impôt des sociétés soit calculé partout de la même façon, les États membres ne se concurrençant fiscalement qu'à travers les taux. Tout cela conduirait à une fiscalité plus simple et plus transparente.

3. Projet BEPS

¹⁴¹ Rapport de la Commission Finances, Déclaration politique du Secrétaire d'État à la Lutte contre la fraude fiscale, 8 septembre 2014, DOC 54 0020/050, p.5

- Introduction

Début 2013, l'OCDE a lancé son rapport sur le BEPS, « *Base Erosion and Profit Shifting* », soit l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfiques. Ce rapport, qui émane d'une initiative du G20, constitue le point de départ pour combler un certain nombre de lacunes dans les réglementations fiscales internationales existantes et ainsi répondre à certaines évolutions du marché international actuel.¹⁴²

Ce rapport BEPS a été complété par un plan d'action BEPS qui s'attaque à la zone d'ombre de l'optimisation fiscale. Ce plan ne doit pas seulement mener à une adaptation du droit international conventionnel, mais doit également être transposé par les états membres dans les législations nationales, afin d'aboutir à une approche générale et cohérente.

Le plan d'action BEPS vise à proposer, au niveau international, des solutions spécifiques afin de permettre aux autorités de lutter contre certaines stratégies en matière d'optimisation fiscale. Des entreprises utilisent en effet les lacunes et manquements du système actuel pour transférer artificiellement des bénéfiques vers des pays ou des territoires où elles sont soumises à des réglementations fiscales plus favorables.¹⁴³

Ce plan d'action compte **15 points d'action** qui peuvent, en gros, être répartis en 4 groupes : (1) actions générales (par exemple en matière d'économie numérique ou l'utilisation de différences de qualification, ce qu'on appelle les « montages hybrides ») ; (2) actions en matière d'établissements stables et de prix de transfert (par exemple en matière d'immobilisations incorporelles ou « intangibles »)¹⁴⁴ ; (3) actions relatives aux conventions (par exemple en matière de prévention de la double non-imposition) et enfin, (4) actions concernant la transparence (par exemple l'obligation de signaler un planning fiscal agressif).

Ces développements au sein de l'OCDE conduisent actuellement à une reconfiguration en profondeur du paysage fiscal international.

¹⁴²WALLYN, T., DEBAENE P., *Belangrijke thema's bij de jaarafsluiting, in het bijzonder in het licht van het BEPS-project, Accountancy & Fiscaliteit*, Standaard Uitgeverij, 22 janvier 2015, n°2, p. 1

¹⁴³OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Editions OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

¹⁴⁴WALLYN, T., DEBAENE P., o.c., p. 2

Ces développements sont soutenus par le Ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale. Les résultats du BEPS mèneront à des changements du Modèle de Convention de l'OCDE¹⁴⁵ et des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (*Transfer Pricing Guidelines*).¹⁴⁶

- BEPS et la Belgique

Les conclusions les moins significatives sont celles présentées sous forme de « *guidance based on best practices* » (orientations fondées sur les meilleures pratiques) qui doivent, à terme, mener à ce que les mesures introduites par les pays s'appuient sur les mêmes principes. De telles propositions concernent par exemple l'imposition des SEC, « *Sociétés étrangères contrôlées* » et l'obligation des contribuables de mentionner préalablement les structures agressives.

Les accords sur une approche communautaire (« *common approach* ») des structures vont un peu plus loin. Les pays concernés s'accordent à dire que la situation doit évoluer et cette approche communautaire doit garantir une harmonisation des réglementations nationales. Sont notamment entendus ici les accords sur la lutte contre les structures hybrides et sur la réduction des déductions d'intérêts excessives. Selon le Ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale, ils devraient être peaufinés au sein de l'Union Européenne.

Les conclusions plus significatives sont celles qui sont déterminées dans une norme minimum. Les pays se sont engagés à les mettre en œuvre et la Belgique s'y prépare actuellement.

Des normes minimales ont été fixées pour :

- la prévention des pratiques néfastes par alignement de la législation sur les « *patent boxes* » et l'échange d'informations sur les rulings.
- la prévention des abus dans le cadre des conventions préventives de la double imposition
- l'introduction d'un « *country-by-country reporting* » ou établissement de rapports par pays

¹⁴⁵ Par ex. l'action 6 concernant l'exploitation abusive des conventions de double imposition et l'action 7 relative au contournement artificiel de la notion d'établissement stable

¹⁴⁶ Par ex. les actions 8 à 10 concernant les prix de transfert

- l'amélioration de la résolution des différends entre pays en matière de réglementation pour la concertation ou les procédures d'arbitrage.

Les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert et les critères pour la définition d'un établissement stable sont adaptées.

La Belgique soutient sans réserve les initiatives de la Commission européenne concernant l'échange automatique d'informations sur les rulings. Les nouvelles réglementations en matière de prix de transfert sont immédiatement appliquées lors des contrôles et de la communication des rulings. La Belgique appuie également toutes les initiatives visant à adapter les conventions préventives de la double imposition sur une base multilatérale.

Dans la deuxième partie concernant la coordination, le gouvernement belge soutient les mesures de la Commission européenne relatives à la lutte contre les structures hybrides et les restrictions sur la déductibilité des intérêts. L'application volontaire des mesures BEPS n'est pas une bonne idée dans un environnement de concurrence fiscale mondiale. Il faut élaborer une réglementation uniforme, au moins à l'échelon européen.

La Belgique encourage également toutes les initiatives de l'OCDE visant à adapter les conventions préventives de la double imposition sur une base multilatérale ; l'adaptation de chaque traité séparément s'avérerait en effet trop longue et inefficace.

En tant que membre de l'OCDE, la Belgique transposera toutes les normes minimales dans la législation belge.

Ces réglementations seront mises en œuvre sur des profils belges concrets. L'AG Fiscalité Grandes entreprises et l'AG ISI y seront impliquées de manière permanente. Les sociétés multinationales pour lesquelles un État membre a déjà ouvert une enquête seront également examinées en Belgique ou du moins suivies.

- Examen des actions
- *Action 1 : les défis fiscaux de l'économie numérique*

Comme énoncé précédemment, la révolution des TIC se poursuit dans presque tous les secteurs et entreprises. La montée de l'e-commerce et des e-services proposés via Internet est impressionnante. L'action 1 attire l'attention sur les défis de l'économie

numérique, tels que l'inutilité croissante d'une présence physique pour exercer des activités commerciales, l'attribution d'une valeur générée par la création de données au moyen de produits numériques, la perception de la TVA, etc. En outre, l'Internet est très mobile et éphémère, ce qui, en soi, génère déjà des problèmes fiscaux.

C'est cette nouvelle dimension qui est prise en compte lors de l'adoption de nouvelles normes, en particulier dans le contexte des recommandations suivantes du plan d'action :

- Le renforcement des réglementations relatives aux sociétés étrangères contrôlées (action 3)
- Les réglementations relatives à l'évitement artificiel du statut d'établissement stable (action 7) et l'action 5 pour le critère d'activité substantielle
- Les réglementations concernant les prix de transfert – relation à la création de valeur (actions 8 à 10)
- Les réglementations destinées à limiter les déductions excessives d'intérêts intragroupe versées aux territoires où l'imposition est faible (action 4 et pour le financement des activités numériques : action 9).

Ces actions sont pertinentes et apportent une partie de la solution.

Pour résoudre le problème dans sa totalité, l'action 1 du BEPS offre un certain nombre d'options, à savoir :

- i) une nouvelle approche nexus pour les ventes à distance, ainsi que des réglementations alternatives pour l'imputation des bénéfices ;
- ii) une retenue à la source sur les opérations numériques comme instrument de coercition ;
- iii) éventuellement comme alternative à i), une sorte de droit d'accise.

En matière de TVA, la Belgique soutiendra les initiatives à l'échelon européen. La règle générale est que la TVA est due dans le pays de consommation. En termes d'impôt sur le revenu, la législation interne sera réévaluée et adaptée si nécessaire. Comme mentionné précédemment, le *Belgian Internet Service Center* (BISC) joue un rôle prépondérant à cet égard.

- *Action 2 : neutraliser les effets des structures hybrides*

Ce deuxième point d'action est en ligne avec la Directive européenne qui exclut la double non-imposition par des prêts hybrides et va même plus loin.

Les différences de traitement, par différents pays, d'entités (considérées comme transparentes ou opaques) et de moyens de paiement (coûts/distribution des bénéficiaires) peuvent conduire les entreprises à exiger plusieurs déductions pour les mêmes coûts et à faire disparaître un revenu imposable. En utilisant cette analyse des différences entre les législations nationales, l'impôt normalement dû dans les deux états est diminué par le jeu de la double déduction d'impôt, une déduction d'impôt avec absence « d'inclusion » (car elle ne génère aucun revenu imposable correspondant dans l'autre état) ou, dans le cas d'imputation de crédits d'impôt étrangers, sans qu'un revenu imposable ne soit enregistré.

Le rapport de l'OCDE de 2012 identifie quatre catégories de structures hybrides :

- Entités hybrides ;
- Entités à double résidence ;
- Instruments hybrides (dette dans un pays et preuves de participations dans un autre pays) ;
- Transferts hybrides (par exemple, le transfert de propriété d'un actif considéré dans un autre pays comme un prêt garanti par un nantissement).

L'OCDE vise à éviter que les instruments et entités hybrides soient utilisés pour obtenir illégalement les avantages prévus par les conventions préventives de la double imposition.

Le Groupe « Code de conduite » de l'UE mène des discussions sur la lutte contre les « *montages hybrides* » en rapport aux établissements stables. Les premiers résultats de ces négociations sont attendus dans le courant de 2016.

- *Action 3: règles CFC*

CFC désigne les « *Controlled Foreign Corporations* ». Ce sont les filiales étrangères établies dans des pays à taxation faible ou nulle et sous contrôle d'un résident. L'imputation des bénéfices intra-groupe à ces filiales permet de reporter des impôts substantiels tant que les bénéfices ne sont pas distribués.

Par le passé la Belgique a choisi de surveiller les transactions avec les pays à taxation faible ou nulle. A cet effet, les montants supérieurs à 100.000 euros par an doivent être

mentionnés dans un formulaire séparé. Le contribuable doit prouver la réalité et la sincérité des opérations avec ce membre du groupe faiblement taxé. Ce sujet est approfondi ci-dessous (voir 5. Cellule Paradis fiscaux).

La problématique est suivie et on analysera si des lois supplémentaires sont nécessaires.

- Action 4: Déductibilité des intérêts

Le traitement fiscal des avoirs à l'étranger peut conduire à une réduction substantielle de la base imposable. Ainsi, les paiements d'intérêts sont déductibles, les paiements de dividendes en contrepartie de capitaux propres ne le sont pas.

Certaines entreprises multinationales cherchent à décaler les dettes à l'intérieur du groupe de telle manière que les coûts d'intérêt tombent autant que possible dans les pays à taux d'imposition élevés et les revenus d'intérêt autant que possible dans les pays à faible taux d'imposition. Pour cette raison, de nombreux pays ont repris des limitations de déductibilité des intérêts dans leur législation nationale. La Belgique a également des règles en matière de sous-capitalisation (« thin-cap »). Toutefois, ces règles ne semblent pas suffire.

Des négociations en cours au niveau européen mèneront normalement au printemps 2016 à une réglementation limitant de manière générale la déductibilité des intérêts. Le ratio intérêts/EBITDA servira de base à cet effet.

- Action 5: Lutte contre les pratiques dommageables

Cette action se base sur les travaux de l'OCDE concernant les pratiques dommageables réalisés dans le cadre du « *Forum on Harmful Tax Practices* » (FHTP) et a comme but de trouver des solutions efficaces contre des schémas dommageables en tenant également compte de facteurs tels que la transparence et la substance.

Trois objectifs sont postulés :

- L'échange spontané et **obligatoire** d'informations sur les décisions (rulings) qui concernent uniquement des réglementations préférentielles¹⁴⁷
- L'obligation d'avoir une **activité substantielle** pour l'introduction d'une quelconque réglementation préférentielle/ élaboration d'une méthodologie pour définir la notion d'activité substantielle, notamment dans le contexte des revenus générés par des activités financières ou par des immobilisations incorporelles
- Un rapport suivra pour juger les réglementations préférentielles fiscales dans le contexte BEPS.

Au sein de l'Union Européenne, des accords sont fixés sur les échanges de rulings:

- tous les rulings à partir du 01/01/2010 et qui sont encore en application en date du 01/01/2014 seront échangés au plus tard le 31/12/2016 ;
- les rulings délivrés entre le 01/01/2014 et le 31/03/2016 seront échangés au plus tard le 31/12/2016 ;
- les rulings pris à partir du 01/01/2016 seront échangés endéans les 3 mois après réception.

L'utilité de l'échange de rulings n'est plus mise en question depuis l'affaire des Lux-leaks. La Belgique est un précurseur au niveau de l'échange de rulings. C'est ainsi qu'un premier ensemble de rulings à déjà été échangé.

Action 6: Empêcher les abus en matière de conventions fiscales

Lors des ajustements aux traités existants et aux traités de prévention de la double imposition futurs des dispositions anti-fraude seront ajoutées aux traités de prévention de la double imposition afin de contrer le « Treaty-shopping » comme stipulé dans le plan d'action de l'OCDE.

Ces réglementations peuvent être :

- « *Principle Purpose Test* » (PPT), consistant en un test de l'objet principal de l'opération par le service des impôts
- La disposition concernant la Limitation des avantages (« *Limitation on Benefits* » LoB), recoupant un certain nombre de propriétés du contribuable
- La disposition anti-flux.

¹⁴⁷ Le rapport va donc plus loin en transformant l'échange d'information sur demande en un échange automatique

Au sein de l'OCDE, des négociations sont en cours pour modifier les dispositions des conventions sur une base multilatérale, pour éviter que les traités de prévention de la double imposition ne doivent être adaptés séparément.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale soutient ces négociations au niveau de l'OCDE, d'autant plus qu'une approche mondiale est ici bien plus efficace.

- *Action 7 : établissements stables*

L'action 7 du plan BEPS livre une interprétation plus large de la définition d' « établissement stable ». Ce point d'action permet de mieux délimiter l'interprétation de la définition d' « habitant du Royaume » ou de la notion d' « établissement stable » en Belgique.

La Belgique tient à une approche formelle, légaliste et non économique de la notion de « résidence ».

On constate souvent, au sein du réseau de distribution d'une multinationale, qu'un commissionnaire belge agit en son nom propre mais pour le compte d'un membre du groupe dans un pays à faible imposition. L'existence ou non d'un établissement stable pourrait être discutable sur la base d'une lecture stricte. Le commissionnaire apporte effectivement les clients belges, traite pratiquement tous les détails de l'accord, mais sans signer cet accord en fin de compte. La signature formelle est apposée par le donneur d'ordre de la multinationale – souvent soumis à une faible imposition. Le commissionnaire représente bel et bien le donneur d'ordre sur le plan économique, mais pas sur le plan juridique. Il perçoit par conséquent une petite commission, tandis que la majeure partie du chiffre d'affaires brut réalisé en Belgique tombe dans l'escarcelle de l'Etat membre du donneur d'ordre soumis à une faible imposition.

Une circulaire élargissant l'interprétation de la notion d' « agent dépendant » est utile et recommandée à la lumière du point d'action 7 du plan BEPS et du nouveau commentaire de l'OCDE concernant l'article 5 du modèle d'accord. Un agent dépendant constitue un établissement stable et, de ce fait, les profits réalisés en Belgique qui peuvent être attribués à cet établissement stable sont imposables en Belgique¹⁴⁸.

¹⁴⁸ VANHEUSDEN, K., Agentuur en alleenverkoop in Europa, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 2002, p.142 e.v.

- *Actions 8 à 10 : prix de transfert entre membres d'un même groupe*

L'enjeu de ces actions est l'adaptation des principes en matière de prix de transfert, au centre desquels se trouve la notion de création de valeur.

L'action 8 porte sur la notion d' « actifs incorporels » et sur les prix de transfert de ces actifs entre membres d'un même groupe.

L'action 9 se concentre sur la compensation des risques et du capital. A cet égard, l'OCDE établit des règles en matière de prix de transfert visant à empêcher que des bénéfices soient imputés à une entité du seul fait que celle-ci s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital.

L'action 10 concerne des transactions (à haut risque) dans lesquelles des parties ne devraient jamais s'engager. L'accent est mis sur (i) la requalification des transactions, (ii) l'application de règles en matière de prix de transfert dans le contexte des chaînes de valeur mondiales et (iii) les frais de gestion et les dépenses du siège.

Le SPF Finances appliquera ces nouvelles directives dans ses contrôles sur les prix de transfert. La Cellule prix de transfert sera également renforcée.

- *Action 11: Collecte des données*

L'Action 11 concerne la collecte de données statistiques permettant de répertorier l'érosion de la base imposable ainsi que le transfert de bénéfices et permettant de quantifier à l'avenir l'influence des actions BEPS.

Par exemple, le CFA a approuvé une étude concluant que les groupes multinationaux réduisent leur « taux d'imposition effectif » en moyenne de 4 à 8,5% grâce à la planification fiscale internationale. La perte de recettes fiscales globale a été estimée entre 4 et 10%, représentant de 100 à 240 milliards de dollars US.

- *Action 12: divulgation obligatoire*

Le rapport concernant la divulgation obligatoire énumère les bonnes pratiques d'enregistrement obligatoire des constructions de planification fiscale comme notamment au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale examinera grâce à une évaluation comparative dans quelle mesure les systèmes dans d'autres pays ont entraîné une conformité accrue et une augmentation des recettes fiscales.

- Action 13: La documentation des prix de transfert

Dans un souci de transparence l'action 13 comprend des normes spécifiques pour la documentation des prix de transfert pour les entreprises multinationales ainsi qu'un modèle commun pour la communication de l'information par pays¹⁴⁹. Un tel rapport par pays comprend notamment des informations sur l'appropriation financière mondiale, les impôts payés dans les pays où la multinationale a un bureau et d'autres indicateurs économiques et une brève description de la nature des activités de chacune des sociétés liées au groupe. Ce rapport devrait permettre aux autorités fiscales nationales d'obtenir un tableau complet et précis des activités et des résultats du groupe multinational de sociétés. Les autorités fiscales concernées sont ainsi en mesure de procéder à une analyse approfondie des risques.

L'action 13 précise en outre que les prix de transfert doivent être documentés selon une méthode fondée sur une structure à deux niveaux, à savoir:

- a. D'abord, un « fichier maître » contenant des informations sur la politique de prix de transfert pour l'ensemble du groupe multinational
- b. D'autre part un « fichier local » dans lequel les transactions intra-groupe de l'établissement belge seront commentées et documentées.

L'OCDE a élaboré un modèle tant pour le contenu du fichier maître que du fichier local. Pour l'instant, la législation fiscale belge ne contient pas de dispositions sur la documentation concernant les prix de transfert - seulement une circulaire administrative non contraignante - ce qui rend difficiles les activités de contrôle de la Cellule Prix de transfert au sein de l'AG Fiscalité, Département des grandes entreprises.

¹⁴⁹ Également un rapport par pays appelé Country by Country Report ou rapport pays-par-pays.

L'étude de référence menée par l'OCDE¹⁵⁰ montre que la plupart des pays avaient bien une obligation de documentation (via un fichier maître et un fichier local) et qu'en pratique cela se faisait via une annexe distincte de la déclaration. Il convient de rendre cette annexe distincte de la déclaration obligatoire en Belgique également, à l'exemple des pays voisins (France, Allemagne, Pays-Bas, Italie, Espagne, Grèce, Norvège, Royaume-Uni, Pologne, Suède, ...)

Dans la zone OCDE / G20 il a été convenu qu'au moins l'obligation de présenter un rapport pays par pays doit être inscrite dans la loi¹⁵¹.

Pour travailler efficacement, les exigences en matière de documentation concernant le fichier maître et le fichier local seront également incluses dans la mise en œuvre de la présente action BEPS 13¹⁵²¹⁵³. Bien que la nouvelle annexe distincte de la déclaration soit fondée sur un niveau différent que les rapports pays par pays, elle s'aligne parfaitement sur ceux-ci tant en termes de timing qu'en termes d'objectifs (risk assessment).

Ainsi les Pays-Bas ont déposé une proposition de loi le 16 septembre 2015, prévoyant que ces trois fichiers (rapports pays-par-pays déclarant, fichier local et fichier maître) seraient introduits ensemble dans leur législation en exécution de l'action 13. Le fichier maître et le fichier local doivent être présentés par les entreprises ayant un chiffre d'affaires consolidé de 50 millions d'euros.

Les sociétés soumises à déclaration conformément à l'action 13 du plan d'action BEPS, doivent comprendre tant les sociétés (soumises à l'impôt sur les sociétés) que les établissements stables (soumises à l'imposition des non-résidents).

¹⁵⁰ OESO, Tax Administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies, online, juli 2015, 379 p.

¹⁵¹ L'obligation de rapportage par pays ne vaut que si la société mère a un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 millions d'euros. Environ 50 entreprises belges relèveront de cette obligation.

¹⁵² Littéralement sous l'action 13: *"in order to achieve the objectives of actionpoint 13, countries should adopt a approach to transfer pricing documentation. This section describes a three-tiered structure consisting of (i) a master file containing standarised information relevant for all MNE group members; (ii) a local file referring specially to material transactions of the local taxpayer; and (iii) a country-by-country report containing certain information relating to the global allocation of the MNE's income and taxes paid together with certain indicators of the location of economic activity within the MNE group. This approach to transfer pricing documentation will provide taxadministrations with relevant and reliable information to perform an efficient and robust transfer pricing risk assessment analysis. It will also provide a platform on which the information necessary for an audit can be developed and provide taxpayers with a means and an incentive to meaningfully consider and describe their compliance with the arm's length principle in material transactions"*

¹⁵³

Il est indiqué, afin de limiter autant que possible la charge administrative pour les sociétés concernées, d'instaurer un seuil de rapportage. Ainsi la France, par exemple, a fixé ce seuil à 100.000 euros.

Il est indiqué en Belgique de fixer ce seuil autour des 500.000 euros en ce qui concerne le montant représentant les transactions transfrontalières pendant l'exercice écoulé. Cette méthode permet en effet d'exécuter une véritable analyse des risques incluant toutes les composantes pertinentes du groupe-cible.

La charge administrative est également limitée parce que ces groupes concernés doivent déjà disposer d'une documentation globale pour la plupart des autres pays d'Europe occidentale où cette obligation de documentation a déjà été instaurée.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale étudie la façon dont les entreprises multinationales peuvent être encouragées à se conformer au rapportage en bonne et due forme de la politique de prix de transfert appliquée.

Ce n'est qu'en obligeant les multinationales à être transparentes vis-à-vis de la fiscalité que celles-ci (1) pourront être mieux contrôlées au niveau international et (2) ressentiront de plus en plus une pression afin de se moraliser davantage en matière fiscale. Il devient plus difficile de se réfugier dans le maillage international complexe de la planification fiscale.

Un nouveau renforcement en personnel de la Cellule Prix de transfert au sein du piler Grandes entreprises s'impose, ainsi qu'une formation supplémentaire spécifique au « transfer-pricing » pour tous les collaborateurs des centres spéciaux Grandes entreprises et de l'AG ISI.

Le rapport BEPS et les analyses de l'OCDE font clairement ressortir qu'une part particulièrement élevée de la planification internationale intervient par le truchement de prix de transfert inventifs et agressifs. Une multinationale opère en effet à l'échelle internationale et peut reporter des bénéfices vers des pays ou entités moins imposés ou pratiquement des contrôles moins rigoureux.

Le transfer-pricing doit être vu comme un seul grand puzzle. Chaque pays a sa place dans ce puzzle. Si la Belgique est moins exigeante en termes de documentation et de sanctionnement du non-respect de l'obligation de documentation préalable et exerce moins

de contrôles pour ce qui est des prix de transfert, les pièces du puzzle des pays avoisinants s'agrandiront de plus en plus et la pièce de la Belgique rétrécira à l'avenant. Aussi est-il important que la Belgique suive la tendance internationale et ne reste pas à la traîne.

- *Action 14 : « Dispute Resolution »*

Etant donné que le nombre de cas prêtant à discussion entre Etats augmentera du fait de l'implémentation du plan BEPS, il est convenu qu'une procédure de concertation sera mise en marche pour régler dans les 24 mois les discussions fiscales entre Etats.

Les autorités belges se proposent de trancher dans les 24 mois les procédures de concertation et les procédures d'arbitrage européennes en cours.

1. Cellule Paradis fiscaux

D'une part, une Cellule spéciale Paradis fiscaux a été créée au sein du service Coopération Anti-Fraude, en abrégé CAF¹⁵⁴.

D'autre part, la Loi programme du 23 décembre 2009¹⁵⁵ a introduit, pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ou, conformément à l'article 227, 2^e alinéa du CIR, à l'impôt des non-résidents, une obligation de signalement de tous les paiements dépassant un minimum de 100.000 euros par période imposable qui ont été directement ou indirectement effectués à des personnes établies dans un Etat qui :

- soit, pour toute la période imposable au cours de laquelle le paiement a eu lieu, est considéré, par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations, comme un Etat n'ayant pas mis substantiellement et effectivement en œuvre le standard de l'OCDE en matière d'échange d'informations
- soit figure sur la liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée (lire un Etat dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10%)¹⁵⁶

154 L'Administrateur-général de l'AG ISI souligne pendant l'audition du 1^{er} juin 2015 que la Belgique est le seul Etat membre de l'Union européenne à disposer d'une structure « ad hoc » de lutte contre les paradis fiscaux, Chambre, Audition 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p.34

155 Articles 128, 133, 134 et 136 de la Loi-programme du 23 décembre 2009, M.B., 30 décembre 2009, ed. 1

156 Article 307, par. 1 CIR

Les paiements à ces paradis fiscaux sont uniquement déductibles au titre de frais professionnels s'ils sont déclarés et si le contribuable peut prouver qu'il s'agit d'opérations réelles et sincères et non de constructions artificielles (article 198, 10^e CIR).

Cette obligation de signalement passe par un formulaire 275 F fourni avec la déclaration. Le formulaire 275 F fait partie intégrante de la déclaration d'impôts.

L'étude de ce Forum mondial¹⁵⁷ au sein de l'OCDE a amené l'OCDE à publier une nouvelle « liste noire » de pays¹⁵⁸. Ces pays sont qualifiés de « *non compliant* ».

En collaboration avec la Cellule Paradis fiscaux de l'AG ISI, un état des lieux des dossiers enquêtés à ce jour¹⁵⁹ et des flux fiscaux répertoriés vers les paradis fiscaux sera établi pour ensuite développer de nouvelles stratégies au départ de ces bonnes pratiques. Toutes les déclarations 275 F seront compilées sous format numérique et les profils de risque seront étudiés à cet effet.

La Cellule Paradis fiscaux sera renforcée et affectée transversalement dans les différentes administrations fiscales du SPF Finances. La compilation numérique des déclarations 275 F pourra en effet générer de la sorte des informations importantes pour l'AG ISI, l'AG Fiscalité, l'AG Perception et Recouvrement, etc.

Dernier point d'attention : optimalisation de la procédure contentieuse en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude

157 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

158 Rapport OCDE, Tax Transparency 2013, Report on Progress

159 Monsieur l'Administrateur-général déclare à l'audition du 1^{er} juin 2015 que la CAF a analysé, en exécution de la Loi du 31 décembre 2009, les paiements de plus de 100.000 euros exécutés vers des paradis fiscaux et chargé ses services d'enquêter plus avant sur les cas flagrants, Audition du 1^{er} juin 2015, DOC 54 116/002, p. 34.

L'Accord de gouvernement souligne qu'une harmonisation des procédures fiscales s'impose avec, entre autres, un règlement efficace des litiges ne portant pas atteinte aux droits de la défense.

1. Procédure de réclamation pour la TVA

Il existe, en matière de contributions directes, une procédure administrative spécifique qui doit impérativement être parcourue avant que le contribuable puisse se tourner vers le tribunal.

En vertu de l'article 366 CIR, le contribuable peut introduire une réclamation par écrit auprès du directeur des contributions dans un délai de six mois après établissement de l'imposition. Des procédures administratives de contentieux similaires, à parcourir impérativement, existent en matière de douane et accises et d'impôts locaux et régionaux.

Aux contributions indirectes en revanche, il n'existe aucun recours administratif légal à accomplir avant de porter une affaire devant le juge¹⁶⁰. Toutefois, il existe un recours administratif volontaire/facultatif (art. 84 C.TVA). Il n'empêche que le contribuable peut immédiatement soumettre son affaire au juge s'il le souhaite.

Pour éviter de surcharger l'appareil judiciaire, la procédure de réclamation est considérée comme un filtre administratif¹⁶¹. Lors de la réforme de la procédure contentieuse, le législateur avait déclaré que le fisc doit pouvoir rectifier ses erreurs lui-même, de sorte que le pouvoir judiciaire ne soit pas submergé par des actions dont le caractère manifestement infondé peut être d'emblée perçu par le contribuable ou après un examen renouvelé du dossier par l'administration.¹⁶² La pratique enseigne que le service des contributions (y compris le service de médiation) parvient, dans de nombreux cas, à résoudre rapidement et efficacement la majorité de ses litiges.

¹⁶⁰ En ce qui concerne la TVA et les droits de succession et d'enregistrement, la loi ne prévoit aucune phase contentieuse administrative, de sorte que le contribuable n'est pas tenu par le délai de recours de trois mois prévu par l'article 1385undecies C. Jud. Le contribuable peut contester l'imposition devant le tribunal civil tant que la contrainte n'est pas prescrite et est définitivement recouvrée. Les délais à cet effet divergent fortement d'un impôt à l'autre : de trois à sept ans en matière de TVA ; deux, dix ou quinze ans en matière de droits d'enregistrement et deux, cinq ou dix ans en matière de droits de succession. Après le recouvrement de l'impôt, le contribuable peut toujours contester la taxation en introduisant une action en restitution auprès du tribunal dans le délai légal de prescription. Ce délai est, en matière de TVA, de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle dans laquelle la cause de la restitution s'est produite. DE JONCKHEERE, M. , MAUS, M. et DELANOTE M, Fiscale procedure, Bruges, Die Keure, 2007, p. 242

¹⁶¹ Doc. parl. Chambre 1997-1998, Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, n°1341/1 et Projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, n° 1342/1, 2-3.

¹⁶² Doc. parl., o.c., 2-3

L'instauration d'un recours administratif obligatoire pour la TVA déchargera les tribunaux de litiges que le service des contributions peut résoudre lui-même.

La capacité des chambres fiscales peut ainsi être réservée aux dossiers lourds, aux dossiers de fraude etc., dans lesquels la voie administrative est choisie selon le modèle *una via*.

On évite également de la sorte que des dettes de TVA soient immédiatement payées « *sous réserve* » en association avec un délai relativement long pour se pourvoir auprès du tribunal. Les intérêts moratoires commencent à courir au paiement (également « *sous réserve* ») et doivent être payés intégralement par le Trésor en cas de perte. Certains contribuables voient un bon investissement en ces intérêts moratoires élevés pour les taxations en TVA.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude prévoit une procédure contentieuse obligatoire en matière de TVA.

2. Nouvelle rédaction de l'article 569, 1^{er} alinéa, 32° C. Jud.

Une enquête pour fraude fiscale se caractérise actuellement par de multiples litiges de prétaxation dans le cadre desquels on n'attend pas l'établissement de la taxation tant pour les impôts directs qu'indirects. Le contribuable se tourne directement vers le tribunal de première instance dès le début d'une enquête. Par exemple lors de l'envoi d'un courrier par recommandé allongeant le délai d'enquête conformément à l'article 333 CIR ou de l'allongement des délais d'imposition en vertu de l'article 354 CIR ou 84ter C. TVA, ou simplement purement sur la base du contrôle exécuté dans le cadre duquel des documents/copies ont été retenus pour examen conformément au droit de rétention de la TVA.

2.1. Litiges de prétaxation

Dans les dossiers de fraude, il arrive souvent que plusieurs litiges de prétaxation soient en cours avant même que la réclamation soit introduite ; il est alors systématiquement demandé de surseoir aux travaux fiscaux jusqu'à ce que le ou les litiges en prétaxation soi(en)t tranché(s). Étant donné la surcharge des chambres fiscales des tribunaux de première instance, parce qu'appel est encore interjeté contre le jugement du litige en prétaxation

(éventuellement même un pourvoi en Cassation), le litige du fond est paralysé ou la prescription intervient. Cette méthode est contraire au recours administratif obligatoire qui doit être parcouru avant de faire intervenir le tribunal.

Une nouvelle rédaction de l'article 569 premier alinéa, 32^e C. Jud. lu conjointement avec 1385undecies C. Jud. s'impose. Ces articles disposent : « *Contre l'Administration fiscale et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi* ». L'article 569, alinéa 1^{er},32^e est libellé comme suit : « *Le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt* ».

Avec la nouvelle rédaction des articles actuels, il y a lieu de considérer la procédure préalable à la taxation et les règles relatives à l'établissement de la taxation dans son ensemble. Les différents aspects de la procédure d'établissement de l'impôt exact dû, tels que notamment l'allongement des délais d'enquête et d'imposition, le contrôle, l'enquête, la demande de renseignements ou l'avis de rectification, sont tous axés sur l'établissement de l'impôt exact.

Le législateur a en effet prévu suffisamment de garanties pour que le contribuable qui s'estime traité inéquitablement puisse intervenir en justice contre l'administration fiscale à brève échéance. En effet, en vertu de l'article 1385 C. Jud., l'action du contribuable peut être introduite six mois après l'introduction du recours administratif dans l'éventualité où le service des contributions ne se prononcerait pas en temps utile concernant la réclamation. Il s'ensuit que la condition d'épuisement n'a pas davantage pour conséquence que le contribuable soit mis dans une situation d'insécurité juridique, ni que le droit fondamental à l'accès au tribunal lui soit refusé pendant un délai déraisonnable.

En considérant comme admissibles les litiges de prétaxation actuellement introduits en surabondance, on met considérablement hors-jeu et on vide déraisonnablement de leur substance la procédure de réclamation et la condition d'épuisement. De plus, de nombreuses procédures concurrentes à divers niveaux sont coûteuses en temps et en moyens, tant pour le service des contributions et les chambres fiscales des tribunaux que pour le citoyen.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la fraude fiscale et le ministre de la Justice précisera les articles précités du Code judiciaire en ce sens.
--

2.2. Tribunaux des entreprises

L'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC C.TVA traitent de la responsabilité solidaire des administrateurs d'entreprises en cas de faute¹⁶³, lors du non-versement du précompte professionnel et de la TVA déclarée.

Bien que l'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC C.TVA constituent formellement des dispositions fiscales, il s'agit d'actions en responsabilité, comparables à celles reposant sur l'article 1382 CC ou sur des dispositions du droit des sociétés comme l'article 332 C.Soc.¹⁶⁴, l'article 265 C.Soc.¹⁶⁵ et l'article 530 C. Soc¹⁶⁶.

À la suite d'une jurisprudence de cassation postulant clairement que l'article 442quater CIR et l'article 93undeciesC, C.TVA emportent la solidarité du paiement de l'impôt et des accessoires, la Cour d'appel d'Anvers, suivie en cela par la Chambre d'arrondissements dans d'autres ressorts, a décidé que l'appréciation des actions instituées sur la base de ces dispositions revient à la chambre fiscale du tribunal de première instance, ce qui a pour conséquence que :

- a) ces affaires sont retirées aux tribunaux naturels des entreprises, à savoir les tribunaux du commerce, désignés par le passé pour résoudre les litiges des sociétés en la matière suite à la modification, à la fin des années '90, de l'article 574, 1°, C.Jud. ;
- b) les actions fondées sur l'art. 442quater CIR 1992 et l'art. 93undeciesC, C.TVA vont souvent de pair — formulées dans la même citation car reposant principalement sur les mêmes faits — avec les actions en responsabilité classiques, basées sur l'article 1382 CC, mais surtout également sur les dispositions du droit des sociétés, dont l'article 265 C.Soc. ou l'article 530 C.Soc., pour lesquelles les tribunaux du commerce semblent alors exclusivement compétents (article 574, 2°, C.Jud.) ;
- c) la concentration des actions en responsabilité auprès des chambres fiscales des tribunaux de première instance, déjà surchargées, entraîne que le traitement des affaires traîne indûment en longueur, ce qui pourrait avoir pour conséquence que la longue durée de la procédure rende l'introduction de l'action inopportune, surtout

¹⁶³Au sens de l'article 1382 du Code civil

¹⁶⁴la petite ou grande procédure dite « de la sonnette d'alarme »

¹⁶⁵Responsabilité solidaire des gérants ou anciens gérants en cas de faute grave manifeste ayant mené à la faillite (SPRL)

¹⁶⁶Responsabilité solidaire des administrateurs ou anciens administrateurs en cas de faute grave manifeste ayant mené à la faillite (SA)

parce qu'il faudrait alors, dans de nombreux cas, prendre des mesures conservatoires supplémentaires de protection de l'action.

Aussi est-il éminemment souhaitable que par dérogation à l'article 569, 1^{er} alinéa, 32°, C.Jud., les actions introduites par le fisc sur la base des articles 442quater CIR 1992 et 93undeciesC, C.TVA soient portées devant les tribunaux du commerce conformément au prescrit de l'article 574, 1°, C.Jud.

Le ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude fiscale et le ministre de la Justice préciseront l'article précité du Code judiciaire en ce sens.
--