



International Fiscal Association Groupement belge
Les droits du contribuable et la lutte contre la fraude

Première partie

Par Thierry AFSCRIFT

Professeur ordinaire à l'Université Libre de Bruxelles
Président de la Maîtrise Spéciale en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of
Economics and Management)

Avocat aux Barreaux de Bruxelles et de Madrid, inscrit aux Barreaux de Genève
et de Luxembourg

www.afschrift.com

AFSCRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

1



I. Le contribuable a-t-il des droits ?

- Pas de véritable « Charte »
- Constitution : égalité, légalité, annualité
- Peu de textes pour la question fondamentale des rapports entre le contribuable et le fisc
- « Charte du contribuable » : catalogue succinct de mesures éparses et ... en général caduques

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

2



Néanmoins :

- Principe de la « *franchise générale des personnes et des choses* »
- Soumission du droit fiscal au droit commun
- La jurisprudence dégage de nouveaux droits



Evolution législative

- Erosion progressive des droits du contribuable
- Pression de l'appareil d'Etat
- Menaces sur la séparation des pouvoirs



II. Genèse d'une commission d'enquête

- Demandée par 14 fonctionnaires
 - Motif
 - Fonctionnement
 - Rapport et propositions
-



Rapport de la Commission d'enquête

- Choix arbitraire des questions examinées (Beaulieu, QFIE, sociétés de liquidités; pas les carrousels TVA)
 - Audition, exclusivement des parties « *poursuivantes* »
 - Ignorance complète de la jurisprudence
 - Critique virulente de la doctrine
-



Exemple des sociétés de liquidités

- Mécanisme réel
 - Description par la Commission
 - Situation :
 - des vendeurs
 - des acheteurs
 - Conclusions tirées de prémisses juridiquement inexactes
 - Groupe de travail
-



I. Quelle fraude ?

A. La définition légale

Article 449 CIR

«... celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution »

Élément matériel très large

Élément moral

Distinction avec l'évitement licite de l'impôt



B. La Commission d'enquête

- Notion non définie de « *grande fraude fiscale* »
- Exemples choisis souvent inadéquats (toujours des affaires non jugées et ... souvent identifiables)
- Volonté et/ou nécessité de distinguer la « *grande fraude* »
- Prérogatives du Ministère Public



C. Proposition de critères

1. Critère de la loi anti-blanchiment

« *Fraude fiscale grave et organisée comportant des mécanismes complexes à portée internationale* ».

Termes flous, susceptibles de multiples interprétations

Risque pour la sécurité juridique

Risque d'inégalité de traitement



2. Les « *grandes fraudes* » comportent toujours des délits autres que la fraude fiscale

Ex. : carrousels TVA (escroquerie, faux); sociétés de liquidités frauduleuses (abus de confiance, abus de biens sociaux)

Faut-il maintenir des infractions « *fiscales* »



Utilité de cette distinction

- a) Procédure fiscale et/ou pénale ?
Règle Una Via
- b) Règles de procédure distinctes ?
Souhait de réserver des pouvoirs plus importants au fisc en cas de « *grande fraude* »

Difficultés : - a priori
- définition

Source légale : article 333, al. 3, CIR

IV. Niveau de la répression (proposition 46)



- La Commission propose une augmentation des peines
 - si – fraude grave et caractérisée
 - ou – complexité et caractère international

- Mais en fait on ne poursuit guère en dehors de ces cas

- La proposition revient à augmenter sensiblement les peines (selon certains jusque ... 20 ou 25 ans)

AFSCHRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

13



- Proposition incohérente
 - a) Avec la perception de l'opinion publique
 - b) Avec le niveau des peines pour les infractions de droit commun
 - c) Avec les peines prévues dans les autres pays européens
 - d) Avec l'échelle de peines classique suivie par les tribunaux

AFSCHRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

14



- Critères inadéquats :
 - manque de précision (cf. critères de l'A.R. du 3 juin 2007)
 - ne distingue pas les actes réellement graves (ex.: carrousels TVA) (cf. avis du Conseil d'Etat – loi blanchiment)
- Autre proposition :
 - dépenaliser la fraude fiscale « *simple* »
 - règle Una Via (cf exposé A. HAELTERMAN)



V. Fraude et le choix licite de la voie la moins imposée

- La Commission propose prudemment « *d'évaluer ... le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et d'introduire une clause générale anti-abus ... reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale, sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique* » (prop. 31)



- C'est une question nettement distincte de celle de la fraude
- Quel que soit le critère en matière de disposition anti-abus, la seule volonté d'éviter l'impôt n'est jamais en soi suffisante
- Changer de critère, c'est déplacer la limite entre licite et illicite; mais cela ne changera rien au fait que le contribuable pourra toujours chercher l'économie d'impôt maximale autorisée



Avantages du système de choix licite de la voie la moins imposée

- Conformité avec le principe de légalité
- Conformité à la franchise générale des personnes et des choses
- Conformité aux règles de droit civil
- Critère strictement juridique, et donc sécurité juridique



Ineffectivité de l'article 344, § 1er

- Texte peu efficace
- Voulu comme tel
- Son inefficacité résulte du fait qu'il offre une certaine sécurité juridique
- Ce n'est pas le cas :
 - de la « *réalité économique* »
 - de la « *fraude à la loi* »
 - de « *l'abus de droit* »

AFSCHRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

19



Dans ces systèmes, la sécurité juridique vient de l'une ou l'autre forme de « *ruling* ».

D'où un déplacement du principe de légalité au profit de l'administration.

Création d'une « *légalité administrative* » (cf. SDA)

AFSCHRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique

Bruxelles

Genève

Madrid

Luxembourg

Tel Aviv

20



V. Propositions alternatives

- A. Prescription de l'usage de faux
- B. Communication de données informatiques (art. 315 bis)
- C. Réglementer la durée des contrôles

AFSCHRIFT
Groupement Européen d'Intérêt Economique



- D. Supprimer le caractère obligatoire de la réclamation
- E. Transactions en matière pénale
- F. Tribunal fiscal



Conclusion

1. Important affrontement sur le plan des principes (pouvoirs de l'Etat / droits des contribuables)
 2. Recherche d'un important glissement en faveur du Pouvoir
 3. Nécessité de garantir les droits de l'individu. Priorité de ces droits
-