

1. Les informations relatives au contribuable dont dispose l'administration

1.1. L'accès du contribuable au dossier administratif

La loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration permet au contribuable d'obtenir de l'administration fiscale la consultation et la communication sous la forme de copie, de toutes les informations et documents qui le concernent dont l'administration dispose.

La communication des informations au contribuable ne peut être refusée que dans les cas précisés par l'article 6 de la loi, dont notamment, le respect de la vie privée d'autrui, la recherche ou la poursuite des infractions, la liberté et les droits fondamentaux des administrés.

Le contribuable dispose d'un droit de recours devant le Conseil d'Etat lorsque sa demande de communication du dossier administratif est refusée.

Le refus de communication doit être dûment motivé par l'administration fiscale qui ne peut se contenter de considérations d'ordre général. La publicité de l'administration constitue la règle générale et les exceptions à ce droit fondamental doivent s'interpréter de manière restrictive, après avoir procédé à une réelle mise en balance des intérêts en cause.¹

1.2. Le point de contact central (PCC)

Un point de contact central (PCC) a été créé au sein de la Banque Nationale de Belgique (BNB) pour centraliser l'identité, les numéros de comptes et les contrats que les contribuables détiennent auprès des établissements financiers établis en Belgique. Les établissements financiers sont tenus de communiquer au PCC les informations utiles à l'identification de leurs clients, ainsi que la liste des comptes et contrats dont chaque client est titulaire (article 322, §3 CIR/92).

Les données permettant l'identification des clients sont le numéro d'identification au Registre national des personnes physiques ou le numéro d'inscription à la Banque-Carrefour des entreprises (article 2 AR 17 juillet 2013).

Seuls les membres du personnel habilités par le comité de direction de la BNB peuvent avoir accès au PCC.

* Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles (chambre fiscale), maître de conférence à la Faculté de droit de l'ULB, chargée de conférences à l'Executive Master en gestion fiscale, Solvay Brussels School

¹ CE 17 juin 2010, no. 205,403; CE 13 septembre 2011, no. 215,115.

La BNB est l'institution responsable du traitement du PCC au sens de l'article 1er §4, de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

Ces établissements financiers doivent informer leurs clients sur un support durable (article 16 AR17 juillet 2013):

- de leur obligation de communiquer au PCC les données permettant leur identification ainsi que la liste de leurs comptes et contrats;
- de l'enregistrement de ces données dans le PCC;
- du nom et de l'adresse du PCC;
- des finalités du traitement effectué par le PCC;
- du droit du client de prendre connaissance auprès de la BNB des données enregistrées à son nom dans le PCC;
- du droit du client d'obtenir sans frais la rectification ou la suppression de données inexactes le concernant. Ce droit doit être exercé auprès de l'établissement financier qui a transmis les données inexactes;
- des délais de conservation des données par le PCC.

Lorsque l'enquête menée à l'encontre d'un contribuable a révélé un ou plusieurs indices de fraude fiscale, le directeur de l'administration chargé de l'enquête peut demander au PCC la communication des données concernant ce contribuable (article 322, §3 CIR92).

Le PCC permet ainsi de guider avec précision l'enquête fiscale auprès des seuls établissements financiers qui ont eu des relations bancaires ou contractuelles avec le contribuable concerné.

Les fonctionnaires chargés du recouvrement des impôts peuvent également obtenir des établissements financiers les informations concernant les contribuables qui sont redevables d'impôts, sans limitation (article 319 bis CIR/92).

L'article 19 AR 17 juillet 2013 précise toutefois que les données communiquées au fonctionnaire de l'administration fiscale légalement habilité à interroger le PCC:

“ne peuvent être utilisées que, soit pour déterminer le montant des revenus imposables du client, soit en vue d'établir la situation patrimoniale du client pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et des frais.”

1.3. Les données à caractère personnel dont dispose l'administration fiscale

1.3.1. Les données visées

La loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives au traitement des données à caractère personnel réalisé par le SPF Finances dans le cadre de ses missions organise le traitement et l'échange de données à caractère personnel entre les administrations fiscales et prévoit la création d'une banque de données regroupant toutes les données personnelles dont disposent les différents services de l'administration concernant un contribuable.

Les données visées par la loi sont les données à caractère personnel définies par l'article 1er de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée.

Il s'agit de:

“toute information concernant une personne physique identifiée ou identifiable ... est réputée identifiable une personne qui peut être identifiée, directement ou indirectement, notamment par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs éléments spécifiques, propres à son identité physique, physiologique, psychique, économique, culturelle ou sociale.”

Les administrations et les différents services du SPF Finances peuvent s'échanger des données à caractère personnel, moyennant l'autorisation d'une instance interne (article 4 L.3 août 2012).

Les données à caractère personnel recueillies par les services de l'administration fiscale peuvent être utilisées pour la création d'un datawarehouse.

Cette base de données doit permettre aux services de l'administration fiscale de réaliser des contrôles ciblés sur la base d'indicateurs de risques et d'effectuer des analyses sur les données provenant des différentes administrations fiscales (article 5, §1er L.3 août 2012).

Le traitement de données à caractère personnel ne peut être réalisé que pour l'exécution des missions légales du SPF Finances et ces données ne peuvent être utilisées à d'autres fins que l'exécution de ces missions légales (article 3 L.3 août 2012).

Le SPF Finances peut recevoir électroniquement des données à caractère personnel d'un service public ou d'une personne morale de droit public uniquement dans le cadre de l'exécution de ses missions légales et après autorisation du comité sectoriel compétent (article 6, §2, L.3 août 2012).

Le SPF Finances peut communiquer électroniquement à un autre service public ou à une personne morale de droit public des données à caractère personnel en sa possession après autorisation du comité sectoriel compétent (article 6, §1er L.3 août 2012).

1.3.2. Les autorisations nécessaires à la communication de données à caractère personnel

L'échange des données à caractère personnel entre les administrations du SPF Finances est en principe subordonné à l'autorisation d'une instance interne au SPF Finances désignée par arrêté royal, après avis du Comité sectoriel pour l'Autorité fédérale.

Cette instance interne décide quels types de données à caractère personnel peuvent être échangées entre les administrations du SPF Finances de façon systématique ou ponctuelle et pour l'exécution de finalités déterminées, après avoir vérifié leur caractère adéquat, pertinent et non excessif.

Elle est chargée de l'adoption d'un règlement décrivant le processus de demande d'accès aux données à caractère personnel détenues par une administration fiscale et la procédure d'échange de données (article 4 L.3 août 2012).

Toutes les catégories de données communiquées au datawarehouse doivent faire l'objet d'une autorisation du Comité sectoriel pour l'Autorité fédérale.

Ce comité sectoriel est institué au sein de la Commission de la protection de la vie privée. Il est compétent pour instruire et statuer sur les demandes concernant le

traitement ou la communication de données faisant l'objet de législations particulières (article 31 bis, §1er, de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée).

Le Service public fédéral Technologie de l'Information et de la Communication transmet au comité sectoriel un avis juridique et technique dans les 15 jours de la demande relative au traitement de données, après consultation du Service de Sécurité de l'Information et de Protection de la vie privée (article 7 L.3 août 2012).

Le Service de Sécurité de l'Information et de Protection de la vie privée est créé au sein du SPF finances et est placé sous l'autorité directe du président du comité de direction du SPF finances (article 8, §1er L.3 août 2012).

Le Comité sectoriel veille à ce que le traitement intervienne sur des données à caractère personnel codées, lorsque c'est possible et à ce que le décodage n'intervienne que s'il existe un risque de commission d'une infraction à une loi ou réglementation dont l'application relève de la compétence du SPF Finances.

Un arrêté royal pris après avis de la Commission pour la protection de la vie privée peut déterminer les cas où un échange de données à caractère personnel ne requiert pas l'autorisation du Comité sectoriel pour l'autorité fédérale (article 5, §2, L.3 août 2012).

La communication électronique par le SPF finances de données à caractère personnel à un autre service public ou à une personne de droit public, est soumise à l'autorisation du Comité sectoriel pour l'autorité fédérale ou de l'autorité communautaire ou régionale compétente.

Un arrêté royal, pris après avis de la Commission pour la protection de la vie privée détermine les cas dans lesquels l'échange de données à caractère personnel ne requiert pas une telle autorisation (article 6, §1er L.3 août 2012).

La communication électronique de données à caractère personnel au SPF Finances par un service public ou une personne morale de droit public, est soumise à l'autorisation du Comité sectoriel ou de l'autorité régionale ou communautaire compétente. Cette communication ne peut avoir lieu que dans le cadre de l'exécution des missions légales du SPF Finances (article 6, §2 L.3 août 2012).

1.3.3. Le service de surveillance

L'article 9, §1er L.3 août 2012 prévoit la création au sein du SPF Finances d'un service de surveillance chargé de réaliser techniquement les échanges de données à caractère personnel.

Ce service est chargé de la conformité au niveau technique des échanges de données à caractère personnel à la loi du 3 août 2012, aux autorisations des autorités compétentes et aux décisions du responsable de traitement.

1.3.4. L'accès aux données personnelles par l'administration

Seuls les agents du SPF Finances et les membres du personnel des tiers dûment habilités peuvent accéder aux dossiers, aux données et aux applications électroniques et dans la mesure où cet accès est adéquat, pertinent et non excessif au regard de l'exécution des tâches qui leur sont confiées dans le cadre de l'exécution de leurs missions légales (article 10, §1er L.3 août 2012).

L'accès est accordé individuellement et personnellement sur la base d'un profil et ne peut être transféré (article 10, §2 L.3 août 2012).

Chaque accès aux dossiers, données ou applications électroniques fait l'objet d'une vérification par le système de gestion de l'identité de la personne ainsi que de sa correspondance au profil défini. Ces accès ou tentatives d'accès sont enregistrés (article 10, §3 et 4 L.3 août 2012).

Le Service de Sécurité de l'Information et de la Protection de la vie privée, créé au sein du SPF Finances, contrôle périodiquement les accès ou tentatives d'accès aux données dans le but de détecter les incidents de sécurité (article 10, §4 L.3 août 2012).

1.3.5. Droits du contribuable concerné par les données personnelles conservées par l'administration

1.3.5.1. Le droit d'être informé des données personnelles conservées par l'administration

Les informations suivantes doivent être communiquées par le responsable du traitement, soit le SPF Finances, à la personne concernée lorsque les données n'ont pas été obtenues auprès de celle-ci, dès l'enregistrement de ces données ou si une communication de données à un tiers est envisagée:

- le nom et l'adresse du responsable du traitement;
- les finalités du traitement;
- les catégories de données concernées;
- les destinataires ou catégories de destinataires;
- l'existence d'un droit d'accès et de rectification des données le concernant (article 9, §2 L.8 décembre 1992).

L'article 10 L.8 décembre 1992 prévoit que la personne concernée a le droit d'obtenir du responsable du traitement, soit le SPF Finances en l'espèce:

- la confirmation que des données le concernant sont ou ne sont pas traitées, des informations portant sur la finalité du traitement, les catégories de données sur lesquelles porte le traitement et les catégories de destinataires auxquelles les données sont communiquées;
- la communication sous une forme intelligible des données faisant l'objet du traitement, ainsi que les informations disponibles sur l'origine de ces données;
- l'avertissement de la faculté d'exercer le droit de faire rectifier les données inexacts qui la concerne, d'interdire l'utilisation de toute donnée incomplète ou non pertinente, compte tenu du but du traitement et du droit de recours devant le président du tribunal de première instance.

Toute personne peut obtenir sans frais la rectification des données à caractère personnel la concernant qui sont inexacts, ainsi que la suppression ou l'interdiction d'utiliser les données qui, compte tenu du but du traitement, sont incomplètes ou non pertinentes et celles dont le délai de conservation est expiré.

La personne concernée peut exercer ses droits par une demande datée et signée adressé au responsable du traitement qui dispose d'un délai de trois mois pour lui communiquer la suite réservée à la demande (article 12 L.8 décembre 1992).

L'article 11 L.3 août 2012 prévoit que le droit pour la personne concernée d'obtenir la communication des données faisant l'objet du traitement (article 10 L.8 décembre 1992) n'est pas applicable aux données à caractère personnel gérées par le SPF Finances pendant la période durant laquelle la personne concernée fait l'objet d'un contrôle, d'une enquête ou d'actes préparatoires à ceux-ci par l'administration fiscale, dans la mesure où l'exercice de ce droit nuirait aux besoins du contrôle, de l'enquête ou des actes préparatoires.

La durée des actes préparatoires pendant laquelle l'article 10 L.8 décembre 1992 n'est pas applicable ne peut excéder un an à partir de la date de la demande de communication des données faisant l'objet du traitement.

La Cour constitutionnelle a annulé l'article 11 L.3 août 2012 en ce qu'il permet au responsable du traitement des données de refuser la communication des données faisant l'objet du traitement, prévue à l'article 10 L.8 décembre 1992, à l'égard des données personnelles du contribuable qui sont étrangères à l'objet de l'enquête ou du contrôle en cours.²

Cette annulation se fonde sur la violation du principe d'égalité et de non-discrimination dès lors que l'article 11 L.3 août 2012 restreint les droits garantis par la loi relative à la protection de la vie privée au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi par le Législateur qui est de lutter contre la fraude fiscale.

La Cour constitutionnelle a, par ce même arrêt, annulé l'article 11 L.3 août 2012 dans la mesure où il ne prévoit pas de limitation dans le temps de la possibilité de refuser le droit d'accès aux données qui font l'objet du traitement fondée sur l'accomplissement d'actes préparatoires à un contrôle ou à une enquête.

L'article 11 L.3 août 2012 a été remplacé par l'article 96 L.17 juin 2013, modifiant l'article 3, §7 de la loi relative à la protection de la vie privée. La durée des actes préparatoires pendant laquelle l'article 10 de la loi sur la protection de la vie privée ne peut excéder un an à partir de la demande de communication introduite sur la base de cette dernière disposition.

1.3.5.2. Les recours

1.3.5.2.1. Le recours devant la Commission de la protection de la vie privée

Le contribuable concerné par le traitement de données à caractère personnel par le SPF finances peut introduire une plainte auprès de la Commission de la protection de la vie privée. La Commission effectue toutes missions de médiation qu'elle juge utile et en cas de conciliation des parties, elle dresse un procès-verbal dans lequel la solution retenue est explicitée. En l'absence de conciliation des parties, la Commission émet un avis sur le caractère fondée de la plainte et donne éventuellement un avis sur les recommandations destinées au responsable du traitement (article 31, §1er L.8 décembre 1992).

1.3.5.2.2. Le recours judiciaire urgent

L'article 14, §1er, L.8 décembre 1992 prévoit que:

² CC, 27 mars 2014, no. 51/2014.

“le président du tribunal de première instance, siégeant comme en référé, connaît de toute demande relative au droit accordé par ou en vertu de la loi d’obtenir communication de données à caractère personnel, et de toute demande tendant à faire rectifier, supprimer ou interdire d’utiliser toute donnée à caractère personnel inexacte ou, compte tenu du but du traitement, incomplète ou non pertinente, dont l’enregistrement, la communication ou la conservation sont interdits, au traitement de laquelle la personne concernée s’est opposée ou encore qui a été conservée au-delà de la période autorisée.”

Le président du tribunal statue sous le bénéfice de l’urgence, ce qui préserve, dans une certaine mesure, le requérant des retards liés à l’arriéré judiciaire.

Ce recours judiciaire n’est recevable qu’à la condition que la personne concernée ait préalablement exercé le droit d’obtenir du responsable du traitement la communication des données le concernant (article 10, §1er L.8 décembre 1992) ou la rectification des données inexacts, la suppression, l’interdiction d’utiliser les données incomplètes ou non pertinentes compte tenu du but du traitement ou des données dont la durée de conservation est expirée (article 12, §2 L.8 décembre 1992).

Le président du tribunal de première instance peut être saisi lorsque le responsable du traitement a rejeté la demande de la personne concernée ou n’y a pas donné suite dans le délai légal (article 14, §5 L.8 décembre 1992).

Ce recours permet au contribuable de faire interdire à l’administration fiscale l’utilisation de données personnelles inexacts ou qui excèdent les limites de ses missions légales qui concernent le contrôle de l’exacte perception de l’impôt.

1.3.5.2.3. Recours fiscal

Le contribuable peut contester, dans le cadre des recours judiciaires dirigés contre un impôt, la légalité des données à caractère personnel le concernant sur lesquelles l’impôt se fonde.

Tel sera le cas lorsque la communication, le traitement ou la conservation de ces données n’a pas obtenu les autorisations prévues par la loi aux fins de garantir le respect de la vie privée ou lorsque ces données excèdent ce qui est strictement nécessaire au contrôle des impôts dus par le contribuable dans le cadre des missions légales de l’administration fiscale.

Lorsque le juge constate que la preuve de l’impôt se fonde sur des données obtenues en violation des dispositions légales relatives à la protection de la vie privée, il doit l’annuler.

1.4. Le secret bancaire

1.4.1. Principe

L’administration des contributions directes ne peut pas recueillir dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d’épargne, des renseignements en vue de l’imposition de leurs clients.

Le secret bancaire comporte deux exceptions:

- l’existence ou la préparation d’un mécanisme de fraude fiscale;

- l'existence d'indices de fraude fiscale ou l'intention de recourir à la taxation sur la base de signes et indices d'aisance.

1.4.2. Un mécanisme de fraude fiscale

Lorsque l'administration découvre des éléments concrets qui permettent de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le directeur des contributions dont relève le service qui effectue l'enquête peut obtenir des établissements financiers les renseignements qui permettent de compléter l'enquête et de déterminer l'impôt qui est dû par le client (article 318 CIR92).

Avant de pouvoir demander des renseignements aux banques, l'administration doit établir l'existence d'éléments concrets, apparus à l'occasion d'un contrôle préalable du client de la banque, qui permettent de présumer qu'un mécanisme de fraude fiscale existe ou en est en cours de préparation.

Cette première dérogation au secret bancaire suppose un mécanisme de fraude, soit, la répétition d'opérations similaires. Une opération isolée ne permet pas de recourir à ce moyen d'investigation.³

1.4.3. Les indices de fraude fiscale et l'intention de recourir à la taxation indiciaire

1.4.3.1. Les deux hypothèses dans lesquelles des informations peuvent être demandées aux établissements financiers

L'administration peut demander aux banques des renseignements concernant leurs clients, soit lorsqu'elle dispose d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale, soit lorsqu'elle envisage de déterminer la base imposable en application de l'article 341 CIR/92 relatif aux signes et indices attestant d'une aisance supérieure à celle que permettent les revenus déclarés.

Lorsque l'administration agit dans le cadre d'une fraude fiscale présumée, une enquête préalable doit avoir révélé des indices de fraude fiscale résultant d'éléments concrets, précis et vérifiables concernant le contribuable. Des soupçons ou des considérations d'ordre général sont insuffisants. S'agissant d'une fraude fiscale, les indices résultant de l'enquête préalable doivent concerner les deux éléments constitutifs de cette infraction, soit, l'élément matériel qui est la violation de la loi et l'élément intentionnel, à savoir, le but de se procurer un avantage illicite ou l'intention de nuire (article 449 CIR/92).

Si la demande de renseignements s'inscrit dans le cadre de l'intention de recourir à la taxation sur la base de signes et indices d'aisance, prévue à l'article 341 CIR/92, l'administration doit établir les éléments qui permettent de conduire à l'application de l'article 341 CIR/92.⁴ Les demandes de renseignements aux établissements bancaires ne peuvent servir à vérifier si les opérations financières du contribuable sont compatibles avec les revenus déclarés sans enquête préalable. Avant de recourir aux demandes d'informations aux banques, le fonction-

³ T. Afschrift, *La levée du secret bancaire fiscal*, Larcier, 2011, p. 53.

⁴ *Doc. parl.*, Chambre, no. 53-1737/003, p. 11.

naire compétent doit mener des investigations d'où résulte un commencement de preuve par des éléments concrets de l'existence d'une aisance supérieure à celle que permettent les revenus déclarés et qui peut conduire à la taxation sur la base de signes et indices.

1.4.3.2. Conditions préalables dans lesquelles l'enquête bancaire peut être autorisée

La demande est subordonnée à l'autorisation préalable du directeur du service qui a effectué l'enquête. Il ne peut accorder l'autorisation de demander des renseignements aux banques que si les deux conditions suivantes sont remplies (article 322, §2 CIR/92):

- L'envoi préalable d'une demande de renseignements au contribuable concerné, conformément à l'article 316 CIR/92, par laquelle l'agent chargé de l'enquête l'invite à communiquer les informations relatives aux comptes. Cette demande de renseignements doit mentionner clairement que ces informations peuvent être demandées à la banque si le contribuable dissimule les informations demandées ou s'il refuse de les communiquer.

La demande de renseignements ne peut être adressée à la banque qu'après l'expiration du délai de réponse qui est d'un mois à partir du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de la demande de renseignements au contribuable.

- L'enquête préalable peut mener à l'application de la taxation indiciaire prévue à l'article 341 CIR/92 ou révèle un ou plusieurs indices de fraude. Il faut encore que des présomptions établissent que le contribuable dissimule des données concernant la fraude ou l'aisance auprès d'un établissement bancaire ou qu'il refuse de communiquer lui-même les informations demandées.

Ces conditions permettent au contribuable d'éviter une enquête bancaire à son sujet en communiquant les informations demandées par l'administration dans la demande de renseignements qui doit lui être préalablement adressée.

L'autorisation délivrée par le directeur de l'administration chargée de l'enquête pour interroger les établissements financiers, ainsi que les informations communiquées à l'administration par le PCC en cas d'indices de fraude fiscale, constituent des documents administratifs au sens de la loi du 11 avril 1994, relative à la publicité de l'administration. Le contribuable peut dès lors consulter ces documents, en recevoir copie et obtenir des explications à leur sujet.⁵

1.4.3.3. Obligation d'avertir le contribuable des motifs du recours à l'enquête bancaire

L'administration doit informer le contribuable concerné par lettre recommandée des indices de fraude fiscale ou des éléments qui justifient l'application éventuelle de la taxation indiciaire prévue à l'article 341 CIR/92 sur lesquels se fonde la

⁵ Circ. AGFisc no. 35/2014, 4 septembre 2014, commentaire AR 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du PCC.

demande de renseignements adressée à l'établissement financier. Cette notification doit avoir lieu simultanément à l'envoi de la demande de renseignement à l'établissement financier.

Cette notification simultanée n'est pas applicable lorsque les droits du Trésor sont en péril, à savoir, lorsque des indications établissent que le contribuable a l'intention d'organiser son insolvabilité.⁶ Dans cette hypothèse la notification des motifs qui justifient le recours à l'enquête bancaire peut avoir lieu *post factum*, au plus tard dans le délai de 30 jours après l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement financier.

1.4.3.4. Les demandes de renseignements provenant d'un Etat étranger

Les Etats étrangers peuvent demander à l'administration fiscale belge de recueillir après d'établissements financiers établis en Belgique des informations concernant un client.

Les conditions dans lesquelles ces informations peuvent être obtenues sont les mêmes que celles applicables lorsque la demande émane de l'administration fiscale belge, sous les réserves suivantes:

- la demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale et l'autorisation de demander des informations aux établissements financiers est accordée par le directeur régional compétent sur la base de la demande de l'Etat étranger (article 322, §4 CIR/92);
- l'obligation d'informer le contribuable des indices de fraude fiscale qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier, n'est pas applicable lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas informé de sa demande, lorsque les droits du Trésor sont en péril. Dans ce cas, la notification a lieu *post factum* au plus tard dans les 90 jours de l'envoi de la demande de renseignements aux établissements financiers, mais pas avant le 60ième jour qui suit l'envoi des informations à l'Etat étranger;
- cette obligation d'information préalable du contribuable n'est pas applicable lorsque l'Etat étranger démontre qu'il a lui-même envoyé une notification au contribuable (article 333/1, §1er, alinéas 3 et 4 CIR/92).

2. Les droits de la défense du contribuable

2.1. Au stade de l'établissement de l'impôt

L'administration supporte la charge de la preuve des faits générateurs de l'impôt. Lorsqu'elle entend modifier des éléments de la déclaration fiscale du contribuable, elle doit lui notifier par pli recommandé à la poste un avis de rectification de la déclaration dans lequel elle indique les motifs qui lui paraissent justifier la rectification (article 346 CIR/92).

⁶ *Doc. parl.*, Chambre 2010–2011, no. 53-1208/007, p. 18.

Le défaut de motivation adéquate de l'avis de rectification de la déclaration implique la nullité de l'imposition établie à la suite de celui-ci.

Le contribuable dispose pour faire valoir ses observations par écrit, d'un délai d'un mois à partir du 3ème jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification de la déclaration. Une prolongation de ce délai peut être obtenue auprès de l'administration pour de justes motifs.

Au plus tard au moment de l'établissement de la cotisation, l'administration doit notifier au contribuable par lettre recommandée à la poste, les observations qu'il a émises dans sa réponse et dont il n'a pas été tenu compte, ainsi que les motifs qui justifient cette décision.

L'absence de décision de taxation ou le défaut de motivation de celle-ci entraîne la nullité de l'imposition.

En l'absence de déclaration ou lorsque la déclaration est tardive, l'administration peut établir la base imposable par présomptions à partir des éléments dont elle a connaissance. L'administration doit notifier au contribuable par pli recommandé à la poste, une notification d'imposition d'office dans laquelle elle motive le recours à cette procédure d'imposition ainsi que la manière dont elle a établi la base imposable.

Le contribuable dispose d'un délai d'un mois prenant cours le 3ème jour ouvrable de l'envoi de l'avis d'imposition d'office pour faire valoir ses observations, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs (article 351 CIR/92).

Au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, l'administration doit informer le contribuable par lettre recommandée à la poste des motifs pour lesquels elle n'a pas tenu compte des observations formulées dans la réponse à la notification d'imposition d'office (article 352 bis CIR/92).

La motivation de la notification d'imposition d'office et de la décision de taxation constitue des formalités substantielles prévues à peine de nullité de la cotisation.

2.2. Les recours

2.2.1. Recours administratif préalable

La contestation de l'imposition comporte une phase administrative préalable au recours judiciaire.

Le contribuable doit introduire une réclamation auprès du directeur régional de l'administration fiscale qui a établi l'impôt. Cette réclamation est un écrit signé par le contribuable ou son mandataire dans lequel il motive les griefs dirigés contre l'imposition. Elle doit être introduite, sous peine de déchéance, dans le délai de six mois à compter du 3ème jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (articles 366 et 371 CIR/92).

Le directeur régional dispose d'un délai de six mois pour statuer sur la réclamation, ou de neuf mois lorsque la cotisation a été établie sur la base de la procédure d'imposition d'office.

Une procédure de dégrèvement d'office permet de corriger les erreurs commises par l'administration dans l'établissement de l'impôt, dans les cas énumérés par la loi, pour autant que la demande soit introduite dans un délai de cinq ans (article 376 CIR/92).

2.2.2. Les recours judiciaires

En l'absence de décision administrative sur la réclamation dans les six mois de l'introduction de cette dernière (ou de neuf mois en cas d'imposition d'office), le contribuable peut saisir le tribunal de première instance de la contestation.

Lorsque le directeur régional a statué sur la réclamation, le recours judiciaire doit être introduit, sous peine de déchéance, dans le délai de trois mois à partir de la notification de la décision directoriale par pli recommandé.

Pour pouvoir exercer le recours judiciaire, le contribuable doit avoir valablement introduit une réclamation préalable (article 1385 undecies C. jud.). Ainsi, lorsque la réclamation est irrecevable, le recours judiciaire l'est également.

L'exercice des recours judiciaires n'est soumis à aucune autorisation préalable et la procédure est gratuite (indépendamment de l'obligation de la partie qui n'obtient pas gain de cause de payer les indemnités de procédure).

Les recours judiciaires en matière fiscale sont régis par les règles de la procédure civile prévues par le Code judiciaire.

Le jugement rendu par le tribunal de première instance peut faire l'objet d'un recours devant la cour d'appel, tant par le contribuable que l'administration. Un pourvoi dirigé contre l'arrêt de la cour d'appel peut être introduit devant la cour de cassation.

Les recours fiscaux sont soumis à des chambres spécialisées en matière fiscale du tribunal de première instance et de la cour d'appel.

La procédure contradictoire et le principe de l'égalité des armes sont applicables dans les litiges fiscaux. L'Etat belge est une partie au procès et se trouve sur un pied d'égalité avec le contribuable.

Le contribuable a le droit de ne pas payer l'impôt contesté jusqu'à l'issue des voies de recours (article 410 CIR/92).

2.3. Le droit au silence

2.3.1. Principe: reconnaissance du droit au silence en matière fiscale

Dès lors que les amendes fiscales constituent des peines au sens de l'article 6(1) CEDH, le contribuable a le droit de refuser de communiquer à l'administration les informations susceptibles d'établir la preuve d'une infraction à son encontre.

Le droit au silence prend naissance lorsque le contribuable se trouve accusé d'une infraction, à savoir, à partir du moment où il existe des motifs sérieux de craindre qu'une amende fiscale lui sera appliquée.

Le contribuable ne peut se prévaloir du droit de se taire lorsque les renseignements demandés par l'administration concernent l'établissement de l'impôt, parce qu'au stade de la demande de renseignements, il n'existe pas de motif sérieux de craindre qu'une amende fiscale lui sera effectivement appliquée. Il n'est en effet pas établi qu'un impôt est dû et si tel était le cas, l'administration peut renoncer à l'accroissement d'impôt en l'absence de mauvaise foi (article 444 CIR/92).

Le contribuable peut par contre invoquer le droit au silence au stade de la demande de renseignements lorsque l'administration l'accuse de fraude parce que la fraude, si elle est établie, donne nécessairement lieu à l'application d'une amende fiscale.

Il y a accusation de fraude fiscale lorsque l'administration fait usage du délai d'investigation de sept ans applicable en cas de fraude (article 333, alinéa 3 CIR/92), notifie l'existence d'indices de fraude fiscale, se prévaut du délai extraordinaire d'enrôlement de sept ans applicable en cas d'intention frauduleuse (article 354 CIR/92) ou lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure pénale pour des infractions fiscales.

L'obligation de répondre à une demande de renseignements (article 316 CIR/92) est sanctionnée par une amende non proportionnelle comprise entre 50 et 1,250 euros (article 445 CIR/92).

Si le contribuable refuse de répondre à une demande de renseignements, il s'expose également à la procédure de taxation d'office qui opère un renversement de la charge de la preuve, dès lors que l'administration peut établir le montant de la base imposable par présomptions, eu égard aux éléments dont elle dispose (article 351 CIR/92). Si la taxation d'office est valablement établie, il appartient au contribuable de rapporter la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager pour établir le montant de la base imposable (article 352 CIR/92).

2.3.2. *L'état de la jurisprudence: controverses*

La jurisprudence est partagée quant à l'application du droit au silence au stade de la procédure d'établissement de l'impôt.

Certaines juridictions font une application du droit au silence conforme à l'interprétation de l'article 6(2) CEDH en matière fiscale par la Cour européenne des droits de l'homme.

Ces juridictions considèrent en effet que, lorsque l'administration a notifié au contribuable l'existence d'indices de fraude ou lorsqu'il fait l'objet d'une enquête pénale pour fraude fiscale, le droit au silence permet au contribuable de ne pas répondre à une demande de renseignements relative aux faits concernant la fraude.

L'administration ne peut pas sanctionner le refus de communiquer des renseignements par l'application d'une amende non proportionnelle ou par la procédure de taxation d'office, dès lors que le contribuable a légitimement fait usage du droit de se taire.

L'impôt établi sur la base de la procédure d'imposition d'office doit en conséquence, être annulé.⁷

Cette première tendance semble actuellement être suivie par la jurisprudence majoritaire.

D'autres décisions considèrent que le droit au silence ne peut pas être invoqué à l'encontre de l'administration fiscale dans le cadre de la procédure d'établissement de l'impôt, même si parallèlement, le contribuable fait l'objet d'une plainte pénale pour fraude fiscale, dès lors que les procédures fiscales et pénales sont distinctes.

Le droit au silence ne permet pas, selon ces décisions, de refuser de répondre aux demandes de renseignements dont le but est de déterminer la base impos-

⁷ Liège, 3 décembre 2008, no. 2007/RG/1364; Liège, 31 mars 2010, no. 2008/RG/1012; Liège, 19 septembre 2012, no. 2009/RG/317.

able parce que l'impôt est d'ordre public sans lequel l'Etat de droit ne pourrait fonctionner.⁸

Une troisième tendance dans la jurisprudence est de considérer que la violation du droit au silence ne peut conduire qu'à l'annulation des amendes, mais pas de l'impôt, dès lors que ce droit ne s'applique pas à l'établissement de l'impôt qui ne peut être considéré comme une sanction.⁹

2.4. L'inviolabilité du domicile

La Cour constitutionnelle estime que le droit au respect du domicile prévu à l'article 8 CEDH est applicable aux visites domiciliaires de l'administration fiscale et que le droit au respect du domicile revêt un caractère civil au sens de l'article 6(1) CEDH, de sorte que les contestations relatives à ces visites doivent être jugées dans le respect des garanties prévues par cette disposition.

En conséquence,

“les garanties de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme impliquent, entre autres, que les personnes concernées puissent bénéficier d'un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision autorisant l'accès aux locaux habités ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement. Le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir l'accès, soit, dans l'hypothèse où un accès jugé irrégulier a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement appropriée.”¹⁰

Lorsque l'administration entend exercer son droit de visite de locaux qui répondent à la notion de domicile, elle doit respecter les conditions suivantes:

- conformément aux instructions administratives, les visites domiciliaires sont à envisager dans des cas exceptionnels, lorsqu'existent des indices sérieux de fraude aux impôts sur les revenus;
- l'administration doit préalablement recueillir l'autorisation du juge de police dans le ressort duquel se trouve le bâtiment concerné;
- la demande d'autorisation doit être motivée par des indices sérieux et concrets d'existence d'une fraude aux impôts sur les revenus;
- la visite domiciliaire doit être nécessaire pour recueillir les éléments de preuve de l'existence de cette fraude fiscale et rester dans les limites de cet objectif.

L'objectif de l'obligation d'obtenir l'autorisation préalable du juge de police est de garantir l'existence d'une proportionnalité entre le droit à l'inviolabilité du domicile et le droit de l'administration de mener des investigations dans le domicile concerné.

L'autorisation du juge de police doit être motivée en ce qui concerne l'existence de ces conditions et la mise en balance des droits en jeu qui sont d'une part, le respect du domicile et d'autre part, l'intérêt général qui implique que l'administration dispose de moyens de lutte contre la fraude fiscale.

⁸ Civ. Mons, 26 septembre 2013, no. 03/631/A et 04/147/A.

⁹ Bruxelles, 2 octobre 2013, no. 2003/AR/663.

¹⁰ CC, 27 janvier 2011, no. 10/2011.

Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour constitutionnelle, l'autorisation du juge de police doit pouvoir faire l'objet d'un contrôle juridictionnel de pleine juridiction par un tribunal qui offre les garanties prévues à l'article 6.1 de la CEDH. En conséquence, le principe du contradictoire doit être respecté par ce tribunal, d'autant que le contribuable concerné n'est pas partie à la procédure d'autorisation par le juge de police. Ce contribuable a dès lors accès, en principe, aux documents et déclarations sur lesquels se fonde l'autorisation du juge de police.

Le contribuable concerné doit également disposer d'un contrôle juridictionnel de l'exercice du droit de visite domiciliaire effectué sur la base de l'autorisation du juge de police. Les recours doivent permettre en cas d'irrégularité, soit de prévenir l'accès au domicile, soit, lorsqu'un accès jugé irrégulier a déjà eu lieu, de fournir à la personne concernée un redressement approprié.

Dès lors que le litige a pour objet le droit au respect du domicile, qui est un droit civil, le contribuable peut saisir le président du tribunal de première instance siégeant en référé pour prévenir l'accès irrégulier à un domicile ou pour contester des investigations qui y seraient menées, par exemple, en violation du secret professionnel ou du droit à la vie privée. Dans les cas d'extrême urgence, il pourrait même recourir à la procédure introduite par requête unilatérale, afin de suspendre une mesure d'investigation en cours.

L'article 584 C.jud. prévoit en effet que

“le président du tribunal de première instance statue au provisoire dans les cas dont il reconnaît l'urgence, en toute matière, sauf celles que la loi soustrait au pouvoir judiciaire ... Le président est saisi par voie de référé ou, en cas d'absolue nécessité, par requête.”

La contestation a également pour objet l'application d'une loi d'impôt, soit l'article 319 CIR/92 qui prévoit l'ingérence de l'administration dans le droit au respect du domicile. La personne concernée peut dès lors saisir la chambre fiscale du tribunal de première instance pour qu'elle statue sur la contestation au fond (article 569, 32° C.jud.). L'article 19 C.jud. permet au juge saisi de la demande, avant dire droit et à tout stade de la procédure, d'ordonner une mesure préalable qui permet notamment de régler provisoirement la situation des parties avant qu'il statue sur le fond. Le contribuable peut introduire devant le juge fiscal une demande concernant une contestation de la visite domiciliaire ou de son exercice sur le fond et demander avant dire droit, une mesure destinée à sauvegarder les intérêts des parties en présence (par exemple, des mesures destinées à ce que l'administration n'examine pas les documents saisis au domicile du contribuable avant que le juge ne statue sur la contestation concernant la visite domiciliaire).

La protection du domicile prévue à l'article 8 CEDH concerne à la fois l'habitation privée du contribuable, mais également le domicile professionnel des personnes physiques, tel que le cabinet des professions libérales, les bureaux des dirigeants de sociétés, le siège social des personnes morales.¹¹

¹¹ CEDH, 21 février 2008, *Ravon v. France*, no. 18497/03.

2.5. La protection de la vie privée

La Cour constitutionnelle s'est penchée sur les demandes de renseignements adressées aux banques pour imposer leurs clients en rapport avec le droit à la protection de la vie privée.

Elle estime que les conditions prévues pour la mise en œuvre des investigations auprès des établissements financiers offrent des garanties importantes contre les ingérences arbitraires dans la vie privée de ces contribuables et des personnes avec lesquelles ils ont effectué des transactions financières.¹²

En effet, l'administration ne peut obtenir les renseignements auprès des établissements financiers que si elle "est en mesure de faire valoir un ou des indices de fraude fiscale ou des éléments concrets et concordants sur la base desquels apparaît une distorsion entre les revenus déclarés et le train de vie du contribuable".

Par ailleurs, la loi organise une procédure par paliers qui prévoit l'obligation de demander préalablement au contribuable concerné les informations bancaires. Le recours à l'enquête auprès des établissements financiers n'est possible que s'il existe des présomptions que ce contribuable dissimule ou refuse de communiquer des informations.

La demande de renseignements aux établissements financiers est subordonnée à l'autorisation d'un directeur qui doit vérifier que

"les indices de fraude fiscale ou les éléments factuels sur la base desquels est constatée une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés sont suffisamment concrets, que l'enquête auprès du contribuable a été suffisamment poussée et que la procédure suivie à cet égard s'est déroulée correctement" (Doc. parl., Chambre, 2010–2011, DOC 53-1208/007, p. 16).

L'arrêt de la Cour constitutionnelle envisage également les recours judiciaires dont dispose le contribuable pour contester la légalité des enquêtes bancaires. Pendant le délai imparti à l'établissement financier pour fournir les renseignements demandés, que l'administration fixe et qui doit être raisonnable (article 322, §1er CIR/92), le contribuable peut contester la légalité de la demande de renseignements, selon le droit commun,

"devant un juge qui pourra vérifier notamment la pertinence et la suffisance des indices de fraude fiscale ou des éléments factuels laissant apparaître une distorsion entre les revenus déclarés du contribuable et son train de vie et qui pourra s'assurer que la demande de renseignements ne va pas au-delà de ce qui est utile à l'établissement de la juste imposition, compte tenu, entre autres, des réponses qui ont éventuellement déjà été fournies par le contribuable lui-même."

Dès lors que les indices de fraude ou les éléments qui permettent de présumer une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés doivent être notifiés au contribuable concerné simultanément à l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement financier, il est informé de l'enquête bancaire et peut exercer un recours judiciaire contre cette mesure d'investigation.

¹² CC, 14 février 2013, no. 6/2013.

La Cour constitutionnelle a estimé que les pouvoirs d'investigation des receveurs auprès des établissements financiers, sans qu'ils ne soient soumis aux conditions prévues aux articles 322, §§2 à 4 et 327, §3 CIR/92, ne violent pas le principe d'égalité ni le droit au respect de la vie privée, parce que d'une part, ces pouvoirs sont limités au recouvrement d'un impôt déjà établi et d'autre part, les renseignements recueillis en vue du recouvrement de l'impôt ne peuvent être utilisés pour établir le montant des revenus imposables du contribuable concerné.¹³

3. Les sanctions

3.1. Recours juridictionnel contre une amende fiscale administrative

La Cour constitutionnelle admet que le juge dispose d'un pouvoir de pleine juridiction, à savoir qu'il peut exercer la même compétence que le ministre des finances lorsqu'il est saisi d'une demande de réduction ou de remise d'une amende fiscale sur la base de l'article 9 ARég.18 mars 1831.

Sa jurisprudence est en tout point conforme avec celle de la Cour européenne des droits de l'homme relative à la subsistance en droit belge de la compétence du ministre des finances pour connaître d'un recours dirigé contre une amende fiscale.

La Cour constitutionnelle applique scrupuleusement l'enseignement de la Cour européenne des droits de l'homme et considère que les dispositions légales pertinentes, interprétées en ce sens qu'elles ne permettent pas au juge d'exercer un contrôle de pleine juridiction des décisions administratives infligeant une amende fiscale, violent le principe d'égalité prévu aux articles 10 et 11 de la Constitution ainsi que l'article 6 CEDH.

“Ce contrôle doit permettre au juge de vérifier si cette décision est justifiée en fait et en droit et si elle respecte l'ensemble des dispositions législatives et des principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels le principe de proportionnalité.

Ainsi, lorsqu'il est saisi d'un recours contre une décision prise, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, par le ministre des Finances ou son délégué, le juge doit pouvoir remettre ou réduire l'amende au même titre que le ministre des Finances ou son délégué.”¹⁴

La position de la Cour constitutionnelle est que le juge doit avoir exactement les mêmes pouvoirs d'appréciation que l'administration fiscale lorsqu'il a à connaître d'un recours contre une amende fiscale.

La position de la Cour de cassation est plus nuancée. Si elle admet que le juge peut examiner la légalité d'une amende fiscale ainsi que la proportionnalité de celle-ci par rapport à la gravité de l'infraction, elle considère toutefois que le juge

¹³ CC, 16 mai 2013, no. 66/2013.

¹⁴ CC, 15 mai 2008, no. 79/2008.

n'est pas habilité à réduire les amendes sur la base d'une appréciation subjective de ce qu'il estime raisonnable pour des motifs d'opportunité ou d'équité.¹⁵

La Cour de cassation fonde cette jurisprudence sur le principe de la séparation des pouvoirs dès lors que l'article 9 AReg.18 mars 1831 confie au ministre des finances la compétence de réduire ou de remettre les amendes fiscales autres que celles prononcées par le juge.

En conséquence, si le juge peut connaître d'un recours dirigé contre une amende fiscale sans qu'une réclamation ne doive être introduite devant le ministre des finances, la compétence du juge ne peut s'exercer que dans les limites dans lesquelles l'administration est elle-même liée par cette amende.

Ainsi, le juge ne peut réduire l'amende en-deçà de la limite prévue par les dispositions légales et réglementaires applicables à cette amende, dès lors que l'administration liée par ces dispositions et que seul le ministre des finances peut réduire cette amende à un montant inférieur au minimum légal, à la suite d'un recours fondé sur l'A.Rég.18 mars 1831.

Le juge doit en conséquence, pour éviter la cassation, justifier en quoi l'amende est disproportionnée en donnant les raisons pour lesquelles l'administration aurait dû déroger aux dispositions qui fixent le montant des amendes fiscales proportionnelles.¹⁶

La plupart des juridictions de fond suivent la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et admettent la compétence de pleine juridiction du juge saisi d'un recours contre une amende fiscale.

3.2. Cumul des sanctions pénales et administratives: *non bis in idem*

La loi du 20 septembre 2012 a introduit en droit fiscal belge le principe *non bis in idem*.

Elle prévoit que l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et des amendes fiscales, ainsi que le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus lorsque le ministère public exerce l'action pénale. L'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et de la prescription de l'accroissement d'impôt et de l'amende. L'accroissement d'impôt et l'amende deviennent définitivement non exigibles lorsque le tribunal correctionnel est saisi (articles 444 et 445 CIR/92).

Ces dispositions ont été annulées par la Cour constitutionnelle parce que le prononcé d'une amende fiscale ou d'un accroissement d'impôt à l'encontre d'un contribuable n'empêche pas que celui-ci fasse l'objet de poursuites pénales subséquentes, lorsque les faits qui ont justifié la sanction administrative sont en substance identiques à ceux qui fondent les poursuites pénales.¹⁷

Ainsi, dès qu'une amende fiscale ou un accroissement d'impôt deviennent définitifs, plus aucune poursuite pénale n'est possible à l'encontre du contribuable.

¹⁵ Cass., 13 février 2009, no. C.07.0507.N et concl. avocat général Thijs; Cass., 11 mars 2010, no. C.09.0096.N; Cass., 15 mars 2012, no. F.11.0012.N; Cass., 18 avril 2013, no. F.11.0142.F et concl. avocat général Henkes; Cass., 17 mai 2013, no. F.11.0155.N.

¹⁶ Cass., 13 février 2009, no. C.07.0507.N; Cass., 11 mars 2010, no. C.09.0096.N.

¹⁷ CC, 3 avril 2014, no. 61/2014.

Si de telles poursuites sont en cours au moment où l'amende fiscale devient définitive, il doit y être mis fin.

Le principe *non bis in idem* n'a plus de base légale depuis l'annulation de la loi *Una Via* par la Cour constitutionnelle le 3 avril 2014, mais doit être appliqué sur la base de l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la CEDH, tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme.

Sur la base de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, à laquelle se réfère la Cour constitutionnelle, le caractère définitif d'un accroissement d'impôt ou d'une amende administrative s'oppose à toute poursuite pénale à l'encontre du contribuable, fondée sur des faits en substance identiques à ceux pour lesquels il a déjà été puni par la sanction administrative.¹⁸

Afin, notamment, d'éviter le cumul des sanctions pénales et administratives, le directeur régional de l'administration fiscale se consulte avec le procureur du Roi. Cette concertation intervient dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale pour des dossiers concrets et détermine les dossiers de fraude fiscale dans lesquels une action pénale sera poursuivie (article 29 CIC).

Si une action pénale est poursuivie, aucune amende fiscale ne peut être appliquée pour les mêmes faits.

Lorsque l'action pénale est poursuivie, elle a pour seul objet d'établir les infractions fiscales et les sanctions pénales. Une procédure fiscale distincte est applicable pour établir l'impôt éludé à la suite de la fraude et les recours administratifs et judiciaires peuvent être introduits contre l'impôt établi.

3.3. Sursis à l'exécution des amendes fiscales et la suspension du prononcé

Dès lors qu'une amende fiscale a un caractère répressif, le sursis à son exécution doit pouvoir être accordé au contribuable. Les conditions du sursis en matière d'amende fiscale doivent être déterminées par le Législateur et il n'appartient pas au juge de se substituer à celui-ci.

Tant qu'une loi relative aux conditions du sursis en matière fiscale n'aura pas été adoptée, les amendes fiscales ne peuvent plus être appliquées, sauf si le juge constate que les infractions sont établies, que l'amende n'est pas disproportionnée à la gravité de l'infraction et que le sursis ne peut être accordé, même si cette mesure était prévue par la loi.

Telle est la jurisprudence actuelle de la Cour constitutionnelle et de la Cour de cassation.¹⁹

Par contre, la Cour constitutionnelle a décidé que la suspension du prononcé de la condamnation à une amende fiscale ne peut être accordée par le juge, dès lors que l'amende n'est pas prononcée par lui et que sa compétence se limite au contrôle de la décision administrative qui a infligé l'amende.²⁰

¹⁸ CEDH, 10 février 2009, *Zolotoukhine v. Russie*.

¹⁹ CC, 6 novembre 2008, no. 157/2008; CC, 21 février 2013, no. 13/2013; Cass., 20 juin 2013, no. F.11.0007.F.

²⁰ CC, 21 février 2013, *ibid.*

3.4. Compétence du juge de réduire le montant de l'impôt

D'après l'article 219 CIR92, les sociétés sont soumises à une cotisation distincte spéciale de 300 p.c. sur les dépenses qui constituent des revenus professionnels dans le chef des bénéficiaires lorsque ces dépenses ne sont pas justifiées par des fiches individuels et un relevé récapitulatif. La même cotisation distincte est applicable aux bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société.

Cette cotisation distincte n'est pas applicable lorsque la société établit que le montant des dépenses a été déclaré par le bénéficiaire des revenus.

Par un arrêt du 6 juin 2014, la Cour constitutionnelle a décidé que la cotisation distincte spéciale peut présenter un caractère répressif, dès lors qu'elle a pour but de combattre la fraude fiscale et de contraindre les contribuables à respecter leur obligation de communiquer à l'administration les informations utiles à la taxation des bénéficiaires des revenus.

Cette cotisation distincte spéciale constitue, en partie, une sanction de nature pénale au sens de l'article 6(1) CEDH. En conséquence, les sociétés soumises à cette cotisation spéciale bénéficient d'un recours devant un juge indépendant et impartial qui dispose d'une compétence de pleine juridiction pour contrôler la cotisation distincte établie par l'administration.

Le juge doit vérifier si la cotisation distincte spéciale est justifiée en fait et en droit et si elle respecte les dispositions législatives et les principes généraux qui s'imposent à l'administration, parmi lesquels, le principe de proportionnalité.²¹

4. La sécurité juridique

4.1. La non-rétroactivité de la loi fiscale

La jurisprudence admet que le principe de la sécurité juridique fondé sur l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la CEDH, s'oppose à la rétroactivité de la loi.

La non-rétroactivité de la loi a pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie requiert que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de manière à ce que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte au moment où il est accompli.

La rétroactivité de la loi ne se justifie que lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. Ce critère nécessite de procéder à la balance concrète des intérêts entre le droit individuel du contribuable à la sécurité juridique et l'objectif d'intérêt général en cause.²²

Lorsque la rétroactivité de la loi a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue de procédures judiciaires en cours, elle est admissible pour autant que "des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justi-

²¹ CC, 6 juin 2014, no. 88/2014.

²² CC, 12 novembre 2009, no. 178/2009.

fient cette intervention du Législateur qui porte atteinte, au détriment d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous".²³

Cette jurisprudence est conforme à celle de la Cour européenne des droits de l'homme qui admet qu'une loi intervienne avec effet rétroactif pour mettre fin à l'aubaine résultant d'une faille ou d'une erreur dans la loi, lorsque le justiciable concerné pouvait s'attendre à l'intervention du Législateur pour remédier à la situation.

4.2. La clarté du contenu du droit

Le texte légal doit être suffisamment clair et précis afin qu'il soit prévisible dans son application par ses destinataires.

Lorsqu'une disposition légale ne répond pas au critère de prévisibilité, elle est contraire au principe de la sécurité juridique et ne peut être appliquée au contribuable qui invoque la violation de ce principe.

Ce principe est admis par la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle.²⁴

4.3. Les attentes légitimes du contribuable

La sécurité juridique justifie qu'un contribuable puisse se prévaloir d'un avantage fiscal prévu par une disposition légale abrogée lorsque la modification du régime applicable ne tient pas compte de ses attentes légitimes.

Lorsque le Législateur modifie une disposition fiscale, il doit respecter la confiance légitime que cette disposition, avant sa modification, a fait naître dans le chef des contribuables qui pouvaient légitimement compter sur l'application à leur situation personnelle de cette disposition. Il ne peut en être autrement que s'il existe un motif impérieux d'intérêt général qui justifie le sacrifice des attentes légitimes d'une catégorie de citoyens.²⁵

Un contribuable peut se prévaloir du comportement exprimé par l'administration dans une circulaire administrative ou à l'occasion d'un contrôle de sa situation. L'administration est ainsi tenue de respecter les attentes légitimes que son comportement a fait naître dans le chef du contribuable, jusqu'au moment où elle lui fait clairement savoir que pour l'avenir, elle adoptera une position différente.

Cependant, la Cour de cassation estime que l'administration n'est pas liée par son comportement lorsque celui-ci est contraire à la loi, en raison du caractère d'ordre public de la loi fiscale, du principe de légalité de l'impôt (article 170 Const.) et de non-discrimination (article 172 de la Const.).

Elle estime que

«l'administration fiscale doit appliquer la loi et n'est pas libre de renoncer à établir l'impôt légalement dû.

Le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable puisse se prévaloir de l'attitude antérieure de l'administration, même constante pendant

²³ CC, 1 février 2006, no. 20/2006; Cass., 21 novembre 2013, no. F.11.0175.N.

²⁴ CC, 27 mai 2008, no. 86/2008; CC, 30 mai 2010, no. 32/2010; CC, 30 octobre 2013, no. 141/2013.

²⁵ CC, 8 mai 2013, no. 63/2013.

plusieurs années, qui n'a pu faire naître dans son chef la conviction justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi.”²⁶

La jurisprudence des juridictions de fond est partagée. Certaines juridictions suivent la Cour constitutionnelle et admettent que l'administration soit liée par un accord ou une circulaire administrative contraire à la loi, conformément au principe de la sécurité juridique.

4.4. Ruling

Le contribuable peut interroger le Service des Décisions Anticipées (SDA) sur le traitement fiscal d'une situation ou d'une opération qui n'a pas encore produit d'effet sur le plan fiscal (loi du 24 décembre 2002, articles 20 et suiv.).

Le SDA est une administration distincte compétente pour connaître de toutes les demandes de décisions anticipées.

Il peut être saisi de toute demande concernant le traitement fiscal d'une opération, sauf, notamment:

- si la demande vise une situation identique à celle qui fait l'objet d'un recours administratif ou judiciaire;
- si l'opération envisagée est dépourvue de substance économique en Belgique;
- si les éléments essentiels de l'opération se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE.

La demande doit être motivée et contenir, notamment, l'identité du demandeur et la description complète de l'opération envisagée.

La décision doit être rendue dans un délai de trois mois à partir de la date d'introduction de la demande. Ce délai peut être modifié de commun accord entre le demandeur et l'administration.

La décision anticipée lie l'administration pour l'avenir, pour une période qui ne peut excéder cinq ans, sauf dans le cas où l'objet de la demande le justifie, soit, lorsque l'opération est destinée à produire des effets identiques pendant plus de cinq ans.

La décision anticipée ne lie pas l'administration et n'a aucun effet dans les cas suivants:

- les conditions auxquelles la décision est subordonnée ne sont pas remplies;
- l'opération a été décrite de manière incomplète ou inexacte;
- les éléments essentiels de l'opération n'ont pas été réalisés de la manière décrite par le demandeur;
- la décision anticipée n'est pas conforme au droit interne, au droit communautaire ou aux traités internationaux.

En cas de modification du droit interne, du droit communautaire ou des traités internationaux, la décision anticipée cesse de produire ses effets à partir de l'entrée en vigueur de la disposition modifiée sur base de laquelle la décision a été rendue.

Toutes les décisions anticipées sont publiées de manière anonyme sur le site du SPF Finances. Cette publication répond à un double objectif:

- connaître la manière dont l'administration applique la loi fiscale dans une situation donnée;

²⁶ Cass., 30 mai 2008, no. F.06.0083.F.

- contrôler la manière dont l'administration applique la loi et s'assurer qu'elle traite de la même manière des situations identiques, sans accorder un traitement plus favorables à certains demandeurs.

Seule l'administration fiscale est liée par une décision anticipée, le contribuable est libre de ne pas réaliser l'opération pour laquelle il a introduit la demande ou de réaliser l'opération qui a fait l'objet d'une décision défavorable.

5. Conclusion

Dans la pratique, le droit belge assure au contribuable une protection efficace de ses droits fondamentaux à l'encontre des ingérences de l'administration fiscale.

Le contribuable dispose de recours judiciaires pour faire protéger l'exercice de ses droits fondamentaux, grâce à la Cour constitutionnelle qui suit scrupuleusement l'interprétation des dispositions pertinentes de la CEDH par la Cour européenne des droits de l'homme.

Il subsiste toutefois une divergence dans la jurisprudence de la Cour de cassation à propos de l'étendue des pouvoirs du juge saisi d'un recours contre une amende fiscale. Elle n'admet pas que le juge puisse réduire une amende fiscale en substituant sa propre appréciation subjective de la situation à celle de l'administration. Le juge peut éviter cet écueil en prenant soin de motiver sa décision par le principe de proportionnalité, en évitant de se fonder sur une appréciation subjective.

La Cour de cassation considère également que l'administration n'est pas liée par une circulaire ou un accord contraire à la loi fiscale et que le principe de la sécurité juridique n'empêche pas la remise en cause de l'accord ou de la circulaire avec effet rétroactif.

La législation relative à la protection de la vie privée offre au contribuable personne physique un droit de regard effectif sur les données personnelles que l'administration détient à son sujet.

