

SOMMAIRE

- p. 1/ Complément d'information concernant la déduction de la T.V.A. relative aux investissements mixtes
- p. 4/ Una via : la fin d'une double politique concernant les dossiers de fraude ?

Complément d'information concernant la déduction de la T.V.A. relative aux investissements mixtes

Depuis l'instauration de l'article 45, § 1^{er} *quinquies*, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (pour les biens immeubles) et le 1^{er} janvier 2012 (pour les biens meubles, véhicules de société, matériel informatique, smartphones, gsm, etc.), la déduction de la T.V.A. sur les biens d'investissement à usage mixte est limitée, dès l'achat, à la partie économique¹.

Ces nouvelles règles laissaient entrevoir la nécessité d'une réorganisation administrative en ce qui concerne la collecte des données pour le calcul de la quote-part d'utilisation privée ou professionnelle de chaque bien de l'entreprise mis gratuitement à disposition d'un gérant, d'un administrateur ou d'un membre du personnel. Elles nous avaient également laissé dubitatif sur la méthodologie à adopter en vue de satisfaire le fisc.

L'administration vient de proposer dans sa décision T.V.A. n° E.T. 119.650/3 du 11 décembre 2012 (*adendum* à la décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011) un *calcul forfaitaire*, tout en sachant que l'assujetti peut toujours choisir de justifier l'utilisation professionnelle réelle en maintenant l'usage individuel de chaque bien si cela s'avère plus avantageux.

1. Mise à disposition gratuite de véhicules à des fins étrangères à l'activité économique

Lors de l'acquisition ou de la location d'un véhicule (y compris les camionnettes), la proportion entre usage privé et professionnel est déterminée, sous le contrôle de l'administration, sur la base de l'estimation des kilomètres qui seront parcourus. Cette estimation sert de base pour déterminer la déduction de la T.V.A. L'utilisation privée comprend également le trajet domicile-lieu de travail de l'utilisateur. La détermination définitive de l'utilisation d'un véhicule doit en principe s'appuyer sur des éléments probants.

L'administration établit deux méthodes sur la base desquelles la proportion privée/professionnelle peut être établie compte tenu de l'utilisation de chaque véhicule envisagé individuellement.

Une troisième méthode consiste en un forfait général. Il dispense de la tenue du registre et de la révision annuelle.

1^{ère} méthode – Le registre des trajets

L'entreprise tient un registre des trajets, manuellement (carnet, programme informatique, etc.) ou de manière automatisée (système GPS adapté, etc.).

1 Décision administrative n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011.

Les données suivantes, relatives aux déplacements journaliers à des fins professionnelles, doivent être collectées :

- date du trajet ;
- adresse de départ et d'arrivée ;
- kilomètres parcourus par trajet ;
- total des kilomètres parcourus par jour.

En outre, le kilométrage au début et à la fin de la période doit être enregistré (en principe par année civile).

Cette méthode requiert que l'utilisation soit déterminée pour chaque véhicule considéré individuellement.

L'utilisation professionnelle établie conformément à cette méthode pour l'année X vaut en règle comme estimation de l'utilisation professionnelle pour l'année X+1.

% Privé⁽¹⁾	$\frac{\text{Distance domicile-lieu de travail}^{(3)} \times 2 \times 200^{(5)} + 6.000^{(6)} \times 100}{\text{Distance totale}^{(4)}}$
% Professionnel⁽²⁾	100 % - % Privé

(1) « % Privé » = la proportion d'utilisation privée.

(2) « % Professionnel » = la proportion d'utilisation professionnelle.

(3) « Distance domicile-lieu de travail » = la distance réelle du domicile au lieu de travail en kilomètres.

(4) « Distance totale » = la distance réelle parcourue en kilomètres au cours d'une année civile (compteur kilométrique du véhicule).

(5) « 200 » = nombre forfaitairement déterminé de jours effectifs de travail prestés par année civile au cours de laquelle le véhicule a été utilisé pour le trajet domicile-lieu de travail, aller-retour.

(6) « 6.000 (km) » = autre utilisation privée forfaitairement déterminée par année civile.

Cette méthode requiert que l'utilisation soit déterminée pour chaque véhicule considéré individuellement. Ce calcul sert de base pour déterminer la déduction.

L'utilisation professionnelle établie conformément à cette méthode pour l'année X vaut comme estimation de l'utilisation professionnelle pour l'année X+1.

Quels véhicules ?

Idem que dans la 1^{ère} méthode.

Adaptations

La formule doit être adaptée si, au cours d'une année civile, un changement survient dans l'utilisation d'un véhicule. C'est le cas :

- lorsqu'un assujetti met le véhicule en service au cours d'une année civile : les paramètres « 200 »

Un registre des trajets correctement tenu est la base de la déduction de la T.V.A.

Quels véhicules ?

Voitures et voitures mixtes	oui
Véhicules utilitaires, taxis, ambulances, véhicules mortuaires, véhicules aménagés pour le camping, véhicules spéciaux, etc.	non
Camionnettes	oui
Avions et bateaux	non

2^{ème} méthode – Une formule semi-forfaitaire

Pour l'entreprise qui ne souhaite pas tenir de registre des trajets mais souhaite néanmoins déterminer l'utilisation professionnelle en rapport avec l'utilisation réelle de chaque véhicule considéré individuellement, l'administration accepte, à titre de simplification, la formule suivante :

et « 6.000 (km) » doivent être diminués en conséquence.

- lorsque la distance entre le domicile et le lieu de travail change dans le courant de l'année civile : le facteur « Distance domicile-lieu de travail » doit dans ce cas être calculé proportionnellement, les facteurs « 2 x 200 » et « 6.000 (km) » restant inchangés.

Jours non prestés

Le nombre forfaitaire de jours de travail (200) tient déjà compte des jours de vacances, des jours de maladie, des jours de télétravail, ainsi que la circonstance que, occasionnellement, aucun déplacement n'ait été effectué entre le domicile et le lieu de travail, etc.

L'assujetti peut, pour chaque véhicule considéré individuellement, opter pour la 1^{ère} méthode (registre

des trajets) ou pour la 2^{ème} méthode (formule semi-forfaitaire). Le choix vaut pour l'année civile (en cours).

3^{ème} méthode – Un forfait général (minimum 4 véhicules)

L'application des 1^{ère} et 2^{ème} méthodes peut conduire à une importante charge administrative. L'administration accepte pour cette raison, à titre d'essai, que l'assujetti qui dispose *au minimum de 4 véhicules* tels que ceux visés ci-dessus, à usage mixte, fixe l'utilisation professionnelle au moyen du forfait général :

% Professionnel = 35 %

Cette méthode doit en principe être appliquée à tous les véhicules (acquis ou pris en location) destinés au transport par route de personnes et/ou de marchandises et qui sont utilisés tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins.

L'assujetti ne peut pas combiner la 3^{ème} méthode avec une autre méthode et celle-ci doit au moins être appliquée durant une période qui se termine le 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit l'année durant laquelle elle a été appliquée pour la première fois.

Détermination du droit à déduction

Le % professionnel ainsi déterminé constitue le point de départ de la déduction de la T.V.A. sur :

- l'acquisition ou la prise en location du véhicule ;
- les achats de carburant ;
- les dépenses pour réparation et entretien ;
- les acquisitions d'accessoires.

Cette déduction est déterminée individuellement pour chaque véhicule, compte tenu éventuellement de la règle des 50 %.

Simplification : pourcentage moyen global

L'administration accepte (ce n'est pas une obligation) en cas de choix des 1^{ère} et 2^{ème} méthodes, qu'un % moyen global de déduction soit fixé pour tous les véhicules de même nature (voitures, camionnettes soumises à la règle des 50 %, autres véhicules utilitaires légers, motocyclettes, etc.). Comment ?

- 1) Calcul pour chaque véhicule du % professionnel de déduction selon la 1^{ère} ou 2^{ème} méthode, éventuellement limité à 50 %.
- 2) Calcul de la moyenne de ces pourcentages.
- 3) Obtention du % **moyen global** de déduction pour ces véhicules (arrondi à l'unité supérieure).
- 4) Recalcul chaque année du nouveau % moyen global de déduction.

Unité T.V.A.

L'unité T.V.A. (considérée comme un seul assujetti qui se substitue à ses membres pour exercer collectivement leurs droits et obligations en matière de T.V.A.) peut combiner les 1^{ère} et 2^{ème} méthodes. Cela signifie que, pour chaque véhicule considéré individuellement, elle opte, soit pour la tenue d'un registre des trajets, soit pour la formule semi-forfaitaire.

Le choix vaut pour l'année civile (en cours).

L'unité T.V.A. peut évidemment aussi faire usage de la 3^{ème} méthode ou du pourcentage moyen global.

Exemple 1

Une entreprise dispose en 2013 de 6 véhicules, dont 2 camionnettes. Elle a déterminé le % professionnel par application des méthodes 1 et 2, comme suit :

Nature du véhicule	Méthode	% Professionnel	% Déduction
Voiture A	1	38,70 %	38,70 %
Voiture B	1	69,72 %	50,00 %
Voiture C	2	55,24 %	50,00 %
Voiture D	2	25,25 %	25,25 %
Voiture E	2	23,19 %	23,19 %
% moyen de déduction			37,43 %
Camionnette F	1	81,15 %	50,00 %
Camionnette G	2	47,75 %	47,75 %
% moyen de déduction			48,88 %

Le pourcentage moyen global de déduction (arrondi) est de 38 % pour les voitures et 49 % pour les camionnettes. Ces pourcentages valent comme estimation pour l'année 2014 et une révision de la déduction de 2013 devra être effectuée début 2014.

Exemple 2

Une entreprise dispose en 2013 de 5 véhicules, dont 1 camionnette de type pick-up avec simple cabine. Elle a déterminé le % professionnel 2013 (à l'exception du camion D), par les méthodes 1 et 2 comme suit :

Nature du véhicule	Méthode	% Professionnel	% Déduction
Voiture A	2	38,70 %	38,70 %
Voiture B	2	25,12 %	25,12 %
% moyen de déduction			31,91 %
Motocyclette C	1	28,65 %	28,65 %
Camion D		100,00 %	100,00 %
Camionnette E	1	100,00 %	100,00 %

Le % moyen global de déduction (arrondi) est de 32 %. Comme cet assujetti ne dispose pas d'au moins 4 véhicules mixtes, il ne peut pas appliquer la méthode 3 :

- le camion (D) est par conséquent exclu du calcul ;
- le camion (D) et la camionnette (E) sont, dans cet exemple, 100 % professionnels.

Ces pourcentages valent comme estimation pour l'année 2014 et une révision de la déduction de 2013 devra être effectuée début 2014.

2. Mise à disposition gratuite de biens autres que des véhicules à des fins étrangères à l'activité économique

En ce qui concerne les biens meubles autres que des véhicules (ordinateurs portables, tablettes, pc, smartphones, imprimantes, etc.), utilisés tant pour l'activité économique qu'à d'autres fins, la proportion entre l'utilisation privée et professionnelle doit

également être fixée en vue de déterminer la déduction de la T.V.A.

L'administration accepte, à titre d'essai, que l'assujetti fixe l'utilisation professionnelle des biens susvisés au moyen d'un forfait général :

% Professionnel = 75 %

Ce forfait de 75 % n'est pas obligatoire mais s'il est choisi, il doit s'appliquer, sans distinction, à tous les biens meubles autres que les véhicules.

3. Mise à disposition gratuite de biens immeubles à des fins étrangères à l'activité économique

A l'égard des biens immeubles, la proportion entre usage privé et usage professionnel doit, comme auparavant, être fixée par l'assujetti sur la base des circonstances de fait et sous le contrôle de l'administration.

Michel CEULEMANS

Membre de la Commission du stage

Una via: la fin d'une double politique concernant les dossiers de fraude?

Introduction

Sous l'ancienne réglementation, on pouvait encourir aussi bien une sanction fiscale qu'une sanction pénale en cas d'infraction frauduleuse aux cinq codes fiscaux classiques. Cet éventuel cumul de sanctions était problématique à la lumière du prin-

cipe *non bis in idem*. Depuis l'arrêt *Zolotukhin* du 10 février 2009 de la Cour Européenne des Droits de l'Homme, il est en effet suffisant de constater que les mêmes faits sont poursuivis une deuxième fois sur le plan pénal dans le chef de la même personne, indépendamment de toute autre qualification juridique de l'infraction et de toute interpré-

tation du contenu des poursuites, pour conclure à une violation du principe précité. Cet arrêt a été confirmé sur le plan fiscal par l'arrêt *Ruotsalainen* du 16 juin 2009¹. Pour y remédier, le principe « una via », introduit par la Loi du 20 septembre 2012, doit permettre de poursuivre un dossier de fraude fiscale soit par la voie administrative, soit par la voie pénale². Parallèlement à la loi, une circulaire du Collège des Procureurs généraux près les Cours d'appel a été publiée³. L'encre de cette loi n'était pas encore sèche que l'Administration y allait d'un premier commentaire dans deux circulaires⁴. Voici un aperçu des lignes directrices de la loi « una via ».

Concertation entre le fisc et le procureur du Roi

La loi « una via » vise à unifier la manière dont les autorités répriment les infractions fiscales en prévoyant une structure de concertation facultative entre les administrations fiscales (en la personne du directeur régional ou du fonctionnaire qu'il désigne) et la justice. Il s'agit d'une concertation opérationnelle visant à définir l'approche la plus appropriée (voie judiciaire ou administrative) pour le dossier concret ou le phénomène de fraude soumis. La concertation, organisée au niveau de la cour d'appel, peut également avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi, le cas échéant avec les autorités policières compétentes (nouvel art. 29, al. 3 C.I.Cr.). La concertation doit toujours être organisée le plus tôt possible après la découverte de la fraude. De toute manière, la décision relative à la procédure à suivre devra être prise dans les deux jours ouvrables suivant la concertation, et, si possible, immédiatement⁵. En outre, la nouvelle loi interdit que les fonctionnaires fiscaux désignés par le directeur

régional collaborent activement à l'enquête pénale dans le cadre de la concertation⁶.

Outre la concertation, on prévoit un allègement de l'interdiction d'engager des poursuites pour des faits contenus dans des plaintes ou des dénonciations pour lesquelles il n'y a pas d'autorisation. En vertu de l'article 29, al. 2 du C.I.Cr., une autorisation du directeur général est, en principe, nécessaire pour porter les infractions fiscales à la connaissance du procureur du Roi sous peine d'irrecevabilité de l'action publique basée sur ces infractions. L'exigence d'autorisation préalable est toutefois abandonnée pour la concertation préalable entre le fisc et le procureur du Roi.

Dans la circulaire du 23 octobre 2012, l'Administration souligne que la concertation ne peut être considérée comme un élément de la procédure. La concertation ne peut donc être considérée que comme une concertation de travail et non comme un acte préparatoire à la procédure d'établissement de l'impôt. C'est la raison pour laquelle les possibilités légales dont disposent actuellement les administrations fiscales et le Ministère Public pour échanger des indices de fraude fiscale dans l'accomplissement de la procédure administrative ou pénale sont maintenues, quelle que soit la voie choisie lors de cette concertation. Par conséquent, l'Administration peut, conformément à l'article 29, § 2 du C.I.Cr., porter les faits pénalement punissables à la connaissance du procureur du Roi. Le procureur du Roi peut, à son tour, conformément aux dispositions contenues dans les codes fiscaux, demander l'avis du directeur régional ou permettre aux fonctionnaires des administrations fiscales de consulter le dossier répressif. Puisqu'il n'est pas touché à la Loi du 28 avril 1999 relative à la lutte contre la fraude fiscale (*M.B.*, 25 juin 1999), les fonctionnaires de l'administration fiscale conservent la possibilité de modifier l'imposition, d'effectuer des régularisations et de sanctionner ces faits par une amende administrative.

Principe « una via »

Le directeur régional ou le fonctionnaire qu'il désigne peut donc, à partir du 1^{er} novembre 2012, se concerter avec le procureur du Roi pour coordonner l'approche des dossiers concrets de fraude fis-

1 CEDH 10 janvier 2009, *Zolotukhin c. Russie*, NJ 2010/36 et CEDH 16 juin 2009, *Ruotsalainen c. Finlande*, FJF 2010/216.

2 Loi 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). La loi est entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2012. Pour une analyse détaillée, voyez S. LIPPENS et C. THIEL, *Het Belgisch una via-model in fiscale strafzaken*, Kluwer, Malines, 2012, 129 p.

3 Circ. n° 11/2012 du collège des Procureurs Généraux près les Cours d'appel.

4 Circ. AAF n° 9/2012 du 23 octobre 2012 (AFZ/012-0629) concernant les impôts sur les revenus et la TVA; Circ. n° 11/2012 du 22 octobre 2012 (AAF n° 8/2012) concernant les droits d'enregistrement et de succession.

5 Circ. n° 11/2012, pp. 16, 18 et 34.

6 Art. 463, nouvel al. 4 CIR 92, art. 74bis, al. 4 C.TVA, art. 207octies, nouvel al. 4 C.Enr., art. 133decies, nouvel al. 4 C.Succ. et art. 207decies, nouvel al. 4 C.DTD.

cale sur la base du principe « *una via* ». Le pouvoir final de décision d'opter ou non pour la voie pénale revient au parquet, dès lors qu'il doit pouvoir disposer d'une indépendance totale dans les poursuites individuelles (art. 151, § 1^{er} C. J.). Bien qu'il soit par conséquent impossible de prescrire des instructions précises, la circulaire n° 11/2012 présente quelques critères généraux pour déterminer le choix entre la voie administrative et la voie pénale. Le principe de subsidiarité et le principe *non bis in idem* jouent un rôle essentiel à cet égard. Le premier principe implique que les recherches, y compris la constatation de la fraude fiscale et l'établissement et le recouvrement de la dette fiscale continuent à relever de la compétence des administrations fiscales. En effet, elles disposent du savoir-faire, des moyens et des fonctionnaires pour, à la lumière des faits constatés, déterminer de manière rapide et efficace l'impôt éludé et l'enrôler. Il convient toutefois de toujours apprécier s'il existe une nécessité ou une plus-value pour utiliser les moyens de recherche du pouvoir judiciaire dans les limites légales. À cet égard, il faut tenir compte des moyens à mettre en œuvre pour révéler au grand jour la fraude fiscale, du montant et de l'ampleur de la fraude, des mécanismes mis en œuvre, de la capacité policière disponible, des délais nécessaires pour faire aboutir les poursuites à une décision définitive ou pour mettre un terme à la fraude constatée, etc. Ainsi, par exemple, si une fraude fiscale grave et/ou organisée est l'œuvre d'une organisation criminelle et que des méthodes particulières de recherche (perquisition, écoutes téléphoniques, privation de liberté, etc.) sont nécessaires, il faudra recourir à la voie judiciaire⁷.

La circulaire n° 11/2012 donne par hypothèses un schéma des nouvelles règles à suivre en matière de fraude fiscale. En résumé :

- **Découverte d'une fraude simple par la police** : la police rédige un procès-verbal et le communique au Ministère Public. Ce dernier porte les faits à la connaissance du service de coordination anti-fraude du fisc (CAF), conformément à l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999. Ensuite, le Ministère Public classe immédiatement sans suite le traitement administratif des faits afin de permettre à l'administration fiscale compétente de traiter l'intégralité de cette fraude fiscale simple et d'appliquer des sanctions fiscales administratives.

- **Découverte d'une fraude grave et organisée par la police** : ici, il y a deux possibilités : (1) le Ministère Public considère d'emblée que la fraude fiscale découverte nécessite des poursuites pénales. Ensuite, le CAF est informé des faits conformément à l'article 2 de la Loi du 28 avril 1999 pour permettre un redressement fiscal. Le Ministère Public peut ensuite mener une information ou exercer l'action publique ; (2) le Ministère Public considère qu'il y a lieu de recourir à la concertation prévue dans la loi « *una via* ».
- **Découverte d'une fraude par le fisc** : le fisc dénonce les faits au Ministère Public (art. 29, al. 2 C.I.Cr.) ou est invité à recourir à la concertation prévue dans la loi « *una via* ».

Non bis in idem – suspension de l'exigibilité de la sanction et suspension de la prescription

Si la concertation débouche sur l'exercice d'une action publique par le Ministère Public, les administrations fiscales établiront et enrôleront uniquement les impôts, droits ou taxes éludés. Par conséquent, la sanction est laissée à la juridiction répressive. Pour cette raison, la loi « *una via* » stipule que dans un tel cas, l'exigibilité des sanctions administratives (sous la forme d'un accroissement d'impôts (art. 444 CIR 92) ou d'une amende administrative (art. 445 CIR 92 et 70-71 C.TVA)) et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus. La règle de suspension suppose en effet que le Ministère Public exerce l'action publique conformément à l'article 460 du CIR 92 ou à l'article 74 du C.TVA.

La circulaire n° 11/2012 en déduit que le législateur avait pour seul but l'introduction de l'obligation de mener une enquête judiciaire. Il en résulte que « l'information (par le Ministère Public) *n'a pas pour effet de suspendre* l'exigibilité des accroissements d'impôts ni le cours de la prescription de l'action ». Si le Ministère Public procède au classement sans suite, cette mesure n'aura donc aucune influence sur l'exigibilité des sanctions administratives. Une ordonnance ou un arrêt de non-lieu (cas où la Chambre du conseil ou la Chambre des mises en accusation décide de ne pas renvoyer le dossier au tribunal correctionnel) met également un terme à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription⁸.

⁷ Circ. n° 11/2012, p. 16.

⁸ Art. 444, nouvel al. 5, art. 445, nouvel al. 4 CIR 92 et art. 72, nouvel al. C.TVA.

Si le Ministère Public exerce l'action publique et saisit ensuite le tribunal correctionnel du dossier, les sanctions administratives ne sont *définitivement* pas exigibles. Tel est notamment le cas si le Ministère Public engage l'action publique par citation directe devant la juridiction de jugement, par comparution par procès-verbal ou par comparution immédiate.

Contrairement au régime prévu pour l'augmentation des amendes fiscales pénales (cf. *infra*), ce règlement de la procédure s'applique déjà aux litiges pendants.

La circulaire n° 11/2012 nuance toutefois le régime susmentionné en renvoyant à l'avis du 12 juin 2012 d'un avocat général de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) dans l'affaire C-617/10⁹. À cet égard, le parquet pourrait encore engager des poursuites pénales pour une affaire qui n'a pas été soumise pour concertation par le fisc et a déjà été traitée sur le plan fiscal administratif. Cette position pourrait e.a. valoir pour le blanchiment vu qu'il s'agit d'une infraction autonome¹⁰. Pour les autres cas, cela semble surtout être une question théorique vu que la loi « una via » entend précisément éviter de telles situations. En outre, cette position doit encore être vérifiée. Il y a lieu d'attendre si la Cour de Justice suivra l'avis de l'avocat général.

Également pour les droits d'enregistrement et de succession ?

La loi du 20 septembre 2012 a uniquement implémenté le principe « una via » dans le CIR 92 et dans le Code TVA. Une concertation est possible en matière de droits d'enregistrement et de succession et en matière de taxes diverses, mais la règle reste que les sanctions pénales peuvent être infligées *sans préjudice des amendes fiscales* (art. 206 C. Enr, art. 133 C. Succ. et art. 207 Code de Droits et Taxes Divers). Dans sa circulaire du 22 octobre 2012, l'Administration explique que la suppression du fondement juridique d'une double sanction dans ces matières n'a pas encore été introduite parce qu'elle requiert une concertation avec les Régions. Une deuxième loi « una via » est donc en chantier.

9 Avis du 12 juin 2012 de l'avocat général CRUZ VILLALON de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) dans l'affaire C-617/10 *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson* : « ... la Charte des droits fondamentaux de l'UE n'empêche pas les États membres d'ouvrir une procédure devant une juridiction pénale pour des faits déjà sanctionnés de manière définitive, par voie administrative, dès lors que le juge pénal est en mesure de tenir compte de l'existence préalable d'une sanction administrative afin d'alléger la peine qu'il lui incombe d'infliger » (CJUE, C-617/10, avis 12 juin 2012). Voir également Circ. n° 11/2012, p. 9.

10 *Doc. Parl. Sénat* 2011-12, n° 1592/3, p. 42-43.

Amendes fiscales pénales augmentées

Pour accroître l'effet dissuasif des amendes fiscales pénales, la loi « una via » prévoit également un accroissement sensible de ces amendes. Ainsi, l'amende maximale pour une infraction fiscale est portée de 125.000 EUR à 500.000 EUR¹¹. Cette augmentation s'explique par le fait que les faibles amendes étaient autrefois compensées parce que les personnes suspectées de fraude risquaient également les sanctions fiscales et les accroissements d'impôts que le fisc pouvait infliger en sus, ce qui n'est plus possible avec le nouveau régime. En outre, des *décimes additionnels (x6)* sont désormais imputés sur les amendes fiscales pénales¹². De ce fait, l'amende pour une infraction fiscale peut aller jusqu'à 3.000.000 EUR. Les augmentations précitées ne s'appliquent qu'aux cas de fraude commis à partir du 1^{er} novembre 2012. Pour les affaires pénales fiscales pendantes, les anciennes amendes, plus faibles, sans décimes additionnels, sont d'application vu qu'une aggravation de la peine ne peut avoir effet rétroactif (art. 2 C.P. et art. 7.1 CEDH). Il en résulte qu'un contribuable qui est poursuivi pour fraude fiscale avant le 1^{er} novembre 2012 peut bénéficier de l'avantage de la non-exigibilité des amendes fiscales administratives et que par ailleurs, il ne peut se voir infliger les amendes fiscales pénales plus lourdes.

Une occasion manquée pour une politique de poursuites fiscales plus efficace

Malgré les nombreux mérites de la loi, elle compte quelques lacunes. Avec le régime « una via », le législateur a notamment introduit un dédoublement de la sanction, mais pas de l'enquête. La loi laisse une certaine marge de manœuvre pour que le fisc poursuive son enquête alors que le parquet a déjà entamé sa propre enquête (cf. *supra*)¹³. Cela crée une zone de tension vu que le citoyen ne peut

11 La nouvelle loi augmente les amendes fiscales pénales dans les art. 450 et 456 CIR 92, dans les art. 73, 73bis et 73quater C.TVA, dans les art. 206, al. 2, 206bis, al. 3 et 207bis C. Enr. et dans l'art. 207 C.DTD. Pour les infractions antérieures au 7 janvier 2007, seule une amende de 12.500 EUR est d'application. L'augmentation s'applique également aux infractions pour lesquelles une peine plus légère est actuellement prévue, comme par exemple la non-comparution ou le refus de témoigner dans des enquêtes fiscales. Pour ces infractions, l'amende minimum passe de 12.500 EUR à 500.000 EUR également (modification de l'art. 452 CIR 92).

12 Modification de l'art. 457, § 2 CIR 92, de l'art. 73quinquies, § 3 C.TVA, de l'art. 207ter, § 3 C.Enr. et de l'art. 207quinquies, § 3 C.DTD.

13 L'Exposé des motifs explique pourtant qu'un tel cas de figure est interdit (*Doc. Parl.*, Chambre, 2011-2012, 53-1973).

en principe invoquer, en matière fiscale (obligation de collaboration), le droit de silence applicable en matière pénale¹⁴. En outre, la loi ne prévoit pas une interdiction expresse d'infliger une sanction administrative fiscale si une affaire donnée est traitée sur le plan pénal. Il n'est question d'une non-exigibilité (définitive ou non) de la sanction fiscale que lorsqu'une enquête pénale est entamée. Ce point mérite également quelques explications vu qu'il peut avoir des conséquences implicites sur l'application concrète du principe *non bis in idem*.

En outre, l'application de la loi peut susciter dans le chef du contribuable un sentiment d'injustice. Ainsi, une personne qui bénéficie d'une décision de non-lieu par la Chambre du conseil peut éventuellement être redevable de sanctions administratives infligées à un stade antérieur, contrairement à la situation où l'intéressé est finalement acquitté après que l'action a été soumise au tribunal correctionnel (non-exigibilité définitive). Dans la doctrine, on se demande si cela ne viole pas le principe constitutionnel d'égalité¹⁵.

En outre, le législateur n'a pas saisi la possibilité de « una via » dans le champ des sanctions administratives. En cas de fraude d'entreprise, l'Administration n'a aucune difficulté pour sanctionner un même contribuable aussi bien en matière d'impôts sur les revenus (accroissement d'impôts) qu'en matière de TVA (amende). Toutefois, la jurisprudence a reconnu qu'un accroissement d'impôts ou une amende peut être considéré(e) comme une peine au sens de l'article 6 de la CEDH¹⁶. Par conséquent, cela revient également à une double peine pour le même fait¹⁷!

Conséquences pour la transaction ?

Reste à savoir enfin si le principe « una via » est compatible avec la transaction élargie en matière pénale fiscale¹⁸. L'article 216bis du C.I.Cr. permet au Ministère Public de traiter une affaire pénale en demandant à l'auteur de payer une certaine somme (somme d'argent, frais de justice et éventuellement une saisie) au Parquet (extinction de l'action publique, paiement d'une somme d'argent) en lieu et place des poursuites traditionnelles. En matière pénale fiscale, une transaction n'est toutefois possible qu'après paiement des impôts ou cotisations sociales dûs, y compris les accroissements d'impôts et les intérêts, et à condition que l'administration concernée l'autorise¹⁹. On peut dès lors se demander si l'Administration acceptera une transaction s'il n'est plus possible de réclamer une sanction administrative fiscale compte tenu du régime « una via »²⁰. En outre, des problèmes peuvent se poser si le fisc inflige une sanction administrative fiscale qui est exigible (p. ex. avant qu'une enquête judiciaire soit menée) et qu'un montant transactionnel supplémentaire doit ensuite être payé au parquet dans le cadre d'une transaction. On peut douter que cette pratique soit compatible avec le principe *non bis in idem*.

Conclusion

En résumé, on peut dire que le principe « una via » en matière pénale fiscale est plein de bonnes intentions, mais qu'il convient de remédier à divers manquements. Une loi de redressement sera nécessaire pour les besoins de la sécurité juridique²¹.

Tom DE CLERCK
Avocat Laga

14 Voir toutefois CEDH 5 avril 2012, *Chambaz c. Suisse*, www.echr.coe.int.; Liège 19 septembre 2012, *Fiscologue* 2012, n° 1313, p. 10-12 (droit de silence en matière fiscale).

15 Voir également JVD, « Principe « una-via » : concertation préalable entre fisc et Parquet », *Fiscologue* 2012, n° 1297, p. (1) 2.

16 CEDH 24 septembre 1997, *Garyfallou c. Grèce*, www.echr.coe.int.; CEDH 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, EHRC 2007/31; CEDH 16 juin 2009, *Ruotsalainen c. Finlande*, FJF 2010/216; Trib. Louvain 12 avril 2002, *Cour. Fisc.* 2002, 335; Trib. Mons 15 octobre 2003, FJF 2004, 797 et Trib. Namur 16 mars 2005, FJF 2005, 960.

17 *Contra*: Anvers 8 mai 2001, RGF 2001, 438.

18 F. SMET, « Una via et transaction : un mariage impossible? », *Fiscologue* 2012, n° 1317, p. 8-10.

19 *Doc. Parl.*, Chambre 2010-2011, n° 1208/12, p. 43-44.

20 En effet, le principe *non bis in idem* s'applique également en cas de transaction (C.d.J. 11 février 2003, *T. Strafr.* 2004, 41, note B. DE GRUYSE).

21 On le confirme également dans la Circ. n° 11/2012, p. 27.