

# Le **CONTRÔLE FISCAL** : un **DIALOGUE** d'**EGAL** à **EGAL**

Jean-Pierre BOURS  
Avocat honoraire  
Chargé de cours honoraire à l'ULg

1

# INTRODUCTION

2



## INTRODUCTION

### ■ L' EGALITE DES ARMES

– Le contribuable n'a pas **les mêmes** droits, mais il ne peut **pas** en avoir **moins**

- Devoir de collaboration <- sécurité juridique
- Droit de réimposition <- annulations
- Privilèges du préalable et de l'exécution d'office <- contrôle juridictionnel

### ■ CE QUE LE CONTRIBUABLE N'EST PAS

3



## CE QUE LE CONTRIBUABLE N'EST PAS

– Il n'est pas un **DEBITEUR**

- Devoir de COLLABORATION ← Droit à l'INFORMATION

– Il n'est pas un **SUSPECT**

- *Non bis in idem* et le « droit de se taire »

– Il n'est pas un **DEMANDEUR**, sur qui pèse la **CHARGE DE LA PREUVE**

4



## I. Il n'est pas un DEBITEUR

- « Les citoyens ne sont pas des débiteurs de la collectivité, mais des *sponsors*. » (P. Sloterdijk)
- Devoir de **COLLABORATION** ↔ Droit à la **SECURITE JURIDIQUE**
- Droit à l' **INFORMATION**
- Trois **NIVEAUX**
  - *Ante legem*
  - *Post legem*
  - *Contra legem*

5



## ANTE LEGEM

- **TRANSPARENCE**
  - Article 32 Constitution
  - Lois de 1991 et 1994
    - La consultation du dossier
    - Avis de taxation (346, dernier al. CIR)
    - 346 al. 2 (taxation par comparaison)
- **PREVISIBILITE**
  - Légalité (art. 170 Constitution)
  - Non rétroactivité
  - Annoncer les contrôles

6



## POST LEGEM

### ■ STABILITE (← ANNALITE)

#### – Fluctuations législatives

- Revenus mobiliers 2011-2013
- Taxe sur les conversions de titres au porteur en 2012 et 2013

#### – Changements dans l'interprétation de la loi par les tribunaux ou l'adm.

- Arrêt SERKOV CEDH 7.7.2011

#### – Interprétations divergentes

- « Droit de se taire » Liège - Mons

7



## CONTRA LEGEM

### ■ INTELLIGIBILITE

#### – SIAT CJUE 5.7.2012: article 54 CIR

#### – Les textes obscurs : 26, 90, 207, 344 CIR

8



## II. Il n'est pas un SUSPECT

### ■ **COEXISTENCE** de procédures **FISCALES** et **PENALES**

- *NON BIS IN IDEM*
- DROIT DE SE TAIRE

9



### A. *NON BIS IN IDEM*

#### ■ *NON BIS IN IDEM* en droit **FISCAL**

- **Inexistant** en principe
  - Ex. les **DIVIDENDES**, les taxes sur les **SPECTACLES**, le précompte **IMMOBILIER**
  - Quelques cas: article 26 CIR

10

## ***NON BIS IN IDEM<sup>2</sup>***

### ■ **NON BIS IN IDEM** en droit **PENAL**

- CEDH: article 4 du 7<sup>ème</sup> Protocole CEDH:
- « *Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat.* »

11

## ***NON BIS IN IDEM<sup>3</sup>***

### ■ **Non BIS...**

- Vise les **SANCTIONS** et les **POURSUITES**

### ■ **... in IDEM**

- Identité de **PERSONNE**
- Identité de **FAIT**
  - Idem « légal » ou « factuel »?: Zolotoukhine c. Russie, CEDH 10.2.2009

12

## ***NON BIS IN IDEM<sup>4</sup>***

- **CUMUL de POURSUITES FISCALES ET PENALES**
  - **Pas de problème:** droits distincts ?
  - **Problème:** certaines sanctions FISCALES ont un caractère PENAL

13

## **Du caractère PENAL de certaines sanctions FISCALES**

- Cass. 15.1.1991: non
- **Aujourd'hui:** amendes CIR et TVA, accroissements et CS sur CS
- **Conséquence 1:** recours de *pleine juridiction* (et sursis possible)
- **Conséquence 2:** risque de *bis in idem*

14



## B. DU DROIT DE SE TAIRE

- **CEDH: article 6**
- **CUMUL** de poursuites: droit de se taire
- **Simplees poursuites fiscales**: droit de se taire? Contraire au devoir de collaboration
  - Si « **accusation en matière pénale** »: oui

15



## « Accusation en matière pénale »

- « *Prise de connaissance par le contribuable de ce qu'il va pouvoir être pénalement sanctionné s'il collabore* » CEDH Funke, 15.2.1993
- Appel Liège 3.12.2008: envoi d'une demande de **renseignements**
- Notification **d'indices de fraude?**
- CEDH **Chambaz**, 5.4.2012

16





## LA LOI DU 20.9.2012

- La « **CONCERTATION** »
- La **SUSPENSION** de l'exibibilité
- L'**AUGMENTATION** du montant des amendes
- **Entrée en vigueur: 1.11.2012**
  - Aux procédures en cours
  - Augmentations de peine: art. 2 CP

17



## La « **CONCERTATION** »

- Entre autorités pénales et fiscales
- **Pq?** Autonomie du Parquet
- Le principe de « subsidiarité »
- Quand? Où? Comment?
- Critères?
- **Critique**

18



## La **SUSPENSION** de l'exigibilité

- **De quoi?**
  - De l'amende
  - Du cours de la prescription du recouvrement de celle-ci
- **A partir de quand?**
  - Exercice de l'action publique
- **Jusque quand?**
  - Saisine du tribunal: non exigible
  - Non-lieu: fin de la suspension

19



## **AUGMENTATION** du montant maximum des amendes

- Toutes portées à un maximum de **500.000 EUR**
- Application de la loi relative aux **décimes additionnels**
- Maximum effectif (x 6): **3.000.000 EUR**
- **Justification**

20



## CRITIQUES

- Sur la **SUSPENSION** de l'exigibilité
  - Ne règle pas les « dualités de poursuites »
  - Qui doit statuer au premier chef?
  - Poursuites pénales après paiement des amendes
  - Rien en droits d'enregistrement et de succession
  - Ne règle pas la question du « droit de se taire »

21



### III. Il n'est pas un **DEMANDEUR**

- La **CHARGE DE LA PREUVE**

22



## La **CHARGE** de la **PREUVE**

- *Actori incumbit probatio*
- *Reus excipiendo fit actor*
- « La seule affirmation d'un fait... » (Cass. 25.2.1982)
- 1315 CC et 870 CJ
- Application à la matière **fiscale**

23



## La **CHARGE** de la **PREUVE**: un **cas d'application**

- Les **articles 26 et 49 CIR**
- Sous-facturation d'une « **sortie** »: art. 26
- Surfacturation d'une « **entrée** » : art. 49

24



## La **CHARGE** de la **PREUVE**: des **EXCEPTIONS** ?

- **Inversion du contentieux** et renversement de la charge de la preuve
- Le **devoir de collaboration** du contribuable
- L' « **imposition d'office** » (351 et 352 CIR)

25

## II. Les **MOYENS DE PREUVE** **DU DROIT COMMUN**



26



## Les **MOYENS DE PREUVE**: les **PRINCIPES**

- Le droit **COMMUN**, sauf le **SERMENT**
- 340 CIR et 59 CTVA
  
- L'**AVEU**
- L'**ECRIT**
- Les **TEMOINS**
- Les **PRESOMPTIONS**
- Les **FICTIONS**

27



## L'**AVEU** et l'**ECRIT**

- L'aveu: juridiquement admissible?
- Le « poids » de la **déclaration**
- Une **réclamation** possible?
- Le « poids » de l'écrit

28



## Les **TEMOINS**

- 325 et 326 **CIR**: une utilisation rare
- Et la **TVA**?
- Un « **détournement de procédure** »?

29



## Les **PRESOMPTIONS**: **INTRODUCTION**

- Une « *conséquence tirée d'un fait connu à un fait inconnu* » (1349 CC)
- Présomptions **LEGALES** et « **DE L'HOMME** »
- Présomptions **REFRAGABLES** ou non

30



## Les **PRESUMPTIONS DE L'HOMME**

- Nécessité d'un « **fait CONNU** »
- La « **cascade** » de présomptions
- « *Graves, précises et concordantes* »
- Doivent entraîner la **conviction**
- La **preuve contraire**
- Un **cas particulier**: la « présomption de **placement** »

31

## III. Les **MOYENS DE PREUVE DU DROIT FISCAL**



32





## Les **MOYENS DE PREUVE** **DU DROIT FISCAL: énumération**

- Les **PROCES-VERBAUX** des agents du fisc
- L'**EXPERTISE** « obligatoire »
- Les **PRESOMPTIONS LEGALES**  
« fiscales »
- Les **FORFAITS** et les **FICTIONS**

33



## Les **PROCES-VERBAUX** des agents du fisc

- **Force probante** jusqu'à preuve du contraire (art. 340 CIR réécrit)
- Contraire au principe: « *la seule affirmation d'un fait...* »
- Ne vise que la constatation de **faits précis**, pas les déductions
- **Preuve contraire** possible: comment?
- Rédaction et notification dans un **délai raisonnable**
- On ne constate pas **que** les faits **à charge**<sup>34</sup>



## **L'EXPERTISE FISCALE** **« obligatoire »**

### ■ **Domaines**

- Droits d'enregistrement et de succession
- TVA
- Revenu cadastral

### ■ **« Tierce décision obligatoire »**

- **Recours** possible, sauf R.C.
- **Contestation** possible du rapport?

35



## **Les PRESOMPTIONS** **LEGALES « FISCALES »**

- La preuve par **SIGNES ET INDICES**
- La preuve par **COMPARAISON**
- Les **BAREMES FORFAITAIRES**
- **Autres cas: 64 CTVA et 108 CDE**

36



## La preuve par **SIGNES ET INDICES**

- Présomption légale **réfragable (341 CIR)**
- **Excédent** des dépenses sur les recettes déclarées = revenu non déclaré
- **Dépenses de ménage** « présumées »?  
Présomption sur présomption...
- **Moyens de défense**
- **Nature des revenus**

37



## La preuve **PAR COMPARAISON**

- Présomption légale **réfragable (342 CIR)**
- **Preuve préalable** du caractère **non probant** de la comptabilité
- « **Bénéfices et profits** »
- Trois contribuables « **similaires** »
- Notification de l'article 346 CIR
- **Moyens de défense**

38



## Les **BAREMES** **FORFAITAIRES**

- Les barèmes « **sectoriels** » (342 §1 CR)
- Déclaration **absente ou tardive**, pour les **commerçants et TPL**: **minima** de l'article 182 AR (342 §3 CIR): violation des règles élémentaires en matière de preuve
  - Liège 31.5 et 25.6.2012
  - Pertes antérieures déductibles? Anvers 5.2.2013: oui; Mons 12.3.2013: non

39



## Les **FICTIONS**

- Fictions « **inopposabilité** »
  - 7 CDS
  - 344 §2 CIR
  - 364bis CIR
- Fictions « **requalification** »
  - Intérêts en dividendes (18, 4° CIR)
- **Stricte interprétation** (à un double titre)...

40



## LA LEGALITE DE LA PREUVE

- Éléments de preuve **obtenus irrégulièrement**, directement ou indirectement
- Application de l'arrêt « **Antigoon** » du 14.10.2003 ? Admission de principe, sauf...
- **Solution**: **l'écartement** des pièces d'origine irrégulière. Toujours?

41

## LE CONTRÔLE FISCAL



42



## PRINCIPE GENERAL

### ■ Le DEVOIR DE **COLLABORATION**

- 315 et ss CIR, 59 et ss CTVA
- du **CONTRIBUABLE** (315 à 321 CIR, 61 CTVA)
  - La DECLARATION
  - La communication des pièces... sans déplacement (?) (315 et 315 bis CIR)
  - La demande de renseignements (316 CIR)
  - La visite des installations (319 CIR)
- des **TIERS** (322 à 331 CIR, 62 et ss CTVA)
  - La demande de renseignements (322 à 324 CIR)
  - L'audition de témoins (325 et 326 CIR)
- Les **SANCTIONS**

43



## Les **DROITS DE LA DEFENSE** face au DEVOIR de **COLLABORATION**

- A l'origine: une **MECONNAISSANCE** totale
- 1976: le loi **ANSIAUX** (374 et 375 CIR)
  - Consultation du dossier si réclamation
  - Pas d'aggravation possible en réclamation
- 1986: la **CHARTRE** du contribuable
  - 346 al. 2 CIR (taxation par comparaison)
  - Interdiction aux agents du fisc de participer à l'instruction
- 1991: la **MOTIVATION** des actes administratifs
- 1994: la « **TRANSPARENCE** »
- 1999: la **REFORME** de la procédure
- 2000: la « **décision de taxation** »

44



## LE CONTRÔLE FISCAL

- Qui, quand, où?
- Préavis?
- Documents à produire?
- Examens de certaines questions pratiques, à la lumière du principe de l' « **égalité des armes** »

45



## Le DEVOIR DE COLLABORATION des TIERS

- La **DENONCIATION** : **OBLIGATOIRE?**
- L'INFORMATION « **spontanée** »
  - 57 et 219 CIR, les listings TVA, les banques (96 et ss CDS), les notaires (433 et 442CIR)
- Sur **DEMANDE** (317 et ss CIR)
  - Tous tiers
    - Attestations (322 CIR)
    - Renseignements (323 CIR)
    - Témoignages (325 et 326 CIR)

46



## COROLLAIRES du PRINCIPE GENERAL (1)

### 1.- Le **SECRET PROFESSIONNEL** des **AGENTS du FISC**

– 337 CIR et 458 CP

– **Qu'est-ce** qu'un « **TIERS** »?

- Le principe de « **non-cloisonnement** »:  
« établissements et organismes publics » (329 CIR)
- Les administrations fiscales **étrangères**: 338 CIR et  
les CPDI
- Le **CONJOINT**?
  - Cass. 19.5.1995
  - CC 27.6.1996
  - Loi du 15.3.1999: 337, al. 3 CIR

47



## COROLLAIRES du PRINCIPE GENERAL (2)

### 2.- La **POLYVALENCE** des agents du fisc

- 335 CIR

- 336 CIR

- Le principe de **FINALITE**

- La « **double allégeance** »

- La **réécriture de 335** (loi du 23.12.2009)

- Polyvalence et **détournement de  
procédure**

48





## LE **HEURT** DES PRINCIPES

- Le DROIT AU **SILENCE**
- Le **SECRET PROFESSIONNEL** du CONTRIBUTABLE
- Le **SECRET** de l' **INSTRUCTION**
- Le **SECRET** des **AFFAIRES**
- Le DROIT AU RESPECT de la **VIE PRIVEE**
- Le **SECRET BANCAIRE**

49



## Le **SECRET PROFESSIONNEL** du **TIERS**

- **EXEMPLES** de conflits possibles
- **SOLUTION** proposée: 334 CIR
- Et si l'administration n'est pas d'accord?
  - « Tierce décision obligatoire »? Cass. 19.10.2012 et Comm. Adm.
- Secret professionnel et **SAISIE-ARRET**

50



## Le **SECRET DE L' INSTRUCTION**

- Article 2 de la loi du 28.4.1999
- Une « levée du secret de l' instruction » (Cass. 20.6.1986) ?
- La loi du 4.8.1986 (Charte du contribuable)
- Le principe d' **EGALITE DES ARMES**

51



## Le **SECRET DES AFFAIRES**

- **INEXISTENCE** de tout principe général en la matière
- Quelques **CAS D'APPLICATION**
  - Anvers 17.11.1987
  - Les **AGENCES** de **VOYAGE** (1998)
  - Les **MAGASINS** « grande surface » (2001)
- La technique du « **FISHING** » (322 et 323 CIR)

52



## Le DROIT AU RESPECT de la VIE PRIVEE

- DEVOIR de COLLABORATION vs article 8 de la CEDH
- Quelques CAS D'APPLICATION
  - Les fouilles à la frontière
  - Les situations indiciaires
  - Les relevés RTT jadis
  - Facebook !
- L'affaire HARDY-SPIRLET (CEDH 7.12.1982)
- Le principe de PROPORTIONNALITE

53



## Le principe de PROPORTIONNALITE

- « Pierre angulaire du raisonnement juridique contemporain »
- Au cœur de la réflexion dans tout conflit de valeurs
- « Langue de bois » du juriste?
- Contraire à la sécurité juridique ?

54



## Les **ACQUIS** et les **SANCTIONS**

### ■ Les **ACQUIS**

- Droit à la **MOTIVATION**
- **DECISION** de taxation
- Droit de prendre **CONNAISSANCE** du dossier
- Droit d'être **ENTENDU**
- Droit à un **TRAITEMENT IMPARTIAL**

### ■ Le **CONTROLE JURIDICTIONNEL**

- « **Préalable** »?

### ■ La **NULLITE... et la réimposition**

55



## Le **PRINCIPE** de **SAINE GESTION**

- Les **PREMISSES**: **Conceptimo** (Cass. 12.1.1989)
- L'arrêt **FONDATEUR**: Cass. 27.3.1992
- La **CONTROVERSE**: *contra legem* ou non?
- Les **COMPOSANTES**
  - Le principe de **FAIR-PLAY**
  - La **LEGITIME CONFIANCE**
  - L'interdiction du **DETOURNEMENT de POUVOIR**
  - Le devoir d' **IMPARTIALITE**

56

# BONNE SOIREE



**Jean-Pierre BOURS**  
**Avocat honoraire**  
**Chargé de cours honoraire à l'ULg**

57