

A.P.C.H. – Novembre 2022

C. JOLY – TAINMONT L.

Procédure TVA



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

1

1

Laurent Tainmont

Avocat associé-fondateur SOLIS, spécialisé en droit fiscal

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences fiscales (E.S.S.F. – I.C.H.E.C.)

Professeur à l'Université Libre de Bruxelles (U.L.B.)

Administrateur (Trésorier – Questions fiscales) à l'O.B.F.G. (Ordre des Barreaux francophones et germanophone de Belgique)

l.tainmont@solislaw.eu

SOLIS Law Firm

Solislaw.eu

Bruxelles, Mons, Namur, Liège et le Luxembourg

GSM: +32.2.(0)479.594.574

Tél.: +32.2.899.71.71



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

2

2

Céline Joly



Avocate associée-fondatrice SOLIS, spécialisée en droit fiscal

*Professeur de cours TVA à la Chambre belge des Comptables,
Experts-comptables et conseils fiscaux de Bruxelles (CBC Bruxelles)*

c.joly@solislaw.eu

SOLIS Law Firm


Solislaw.eu

Bruxelles, Mons, Namur, Liège et le Luxembourg

GSM: +32.2.(0)473.52.11.52

Tél.: +32.2.899.71.71

3

1. Mesures de contrôle en matière de TVA
 2. Moyens de preuve de l'administration de la TVA
 3. Les délais de prescription en matière de recouvrement TVA
 4. Les modes de recouvrement
 5. Procédure administrative et judiciaire
 6. Requête remise amendes/intérêts
- 

4

1. Mesures de contrôle en matière de TVA



5

Petites questions.....

1. Vous devez identifier à la TVA un nouveau client. A qui vous adresser?

- **A personne, je suis fichu...**
- **A la police,**
- **Au contrôleur TVA,**
- **A l'administration centrale;**
- **Au SDA,**
- **A la conciliation fiscale,**
- **Autre réponse...**



6

Petites questions.....

2. L'agent contrôleur peut-il emporter les documents de l'assujetti?

- OUI
- NON, mais il peut en demander copie
- OUI mais sous conditions précises
- Autre réponse



Petites questions.....

3. L'administration peut-elle contrôler l'agenda de l'assujetti?

- OUI
- NON
- OUI mais sous conditions
- Autre réponse



Petites questions.....

4. L'administration peut-elle visiter les locaux privés de l'assujetti?

- OUI
- OUI mais seulement si accord de l'assujetti
- NON sauf si jugement
- NON sauf si certaines conditions sont réunies
- JAMAIS



La structure de l'administration depuis 2016

Au sein de l'Administration Petites et Moyennes Entreprises de l'Administration générale de la Fiscalité ont été créés au 1^{er} janvier 2016:

- 1 centre Etrangers et
- 14 Centres PME dont la compétence territoriale est fixée dans le tableau figurant à l'annexe 1 de l'arrêté du 9 décembre 2015 du Président du Comité de Direction du SPF Finances, Hans D'Hondt.

Au sein de chaque centre PME, on peut trouver:

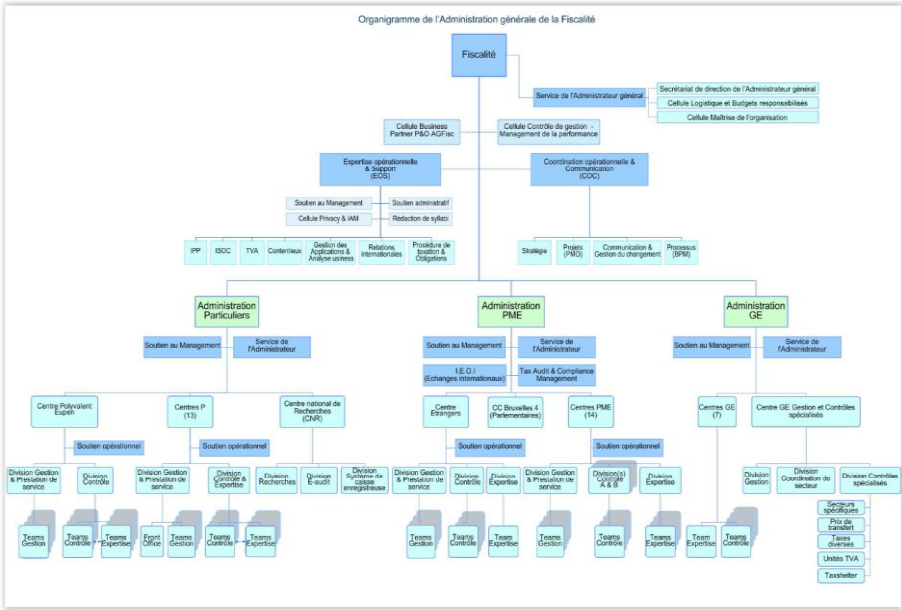
- Une division gestion et prestations de services (apd 1^{er} juillet 2016)
- Une ou plusieurs divisions de contrôle
- Une division expertise
- Un service soutien opérationnel



La nouvelle structure de l'administration depuis 2016

Au sein de l'Administration Petites et Moyennes Entreprises de l'Administration générale de la Fiscalité ont été créés au 1^{er} janvier 2016, 1 Centre Etranger et 14 Centres PME:

- Anvers,
- Malines,
- Bruxelles I,
- Bruxelles II,
- Mons (comprenant aussi Ath, La Louvière, Tournai),
- Charleroi (comprenant aussi Nivelles, Ottignies-LLN, Braine-L'Alleud, Chimay),
- Hasselt,
- Liège (comprenant aussi Visé, Malmédy, Huy, Hannut, Verviers, Aywaille),
- Namur (comprenant aussi Dinant, Arlon, Philippeville, Neufchâteau, Ciney, Vielsalm et Marche-en-Famenne),
- Gand,
- Alost,
- Louvain,
- Bruges et
- Courtrai.



1. Centres PME : compétence

Quels groupes cibles ?

- Personnes physiques - inscrites à la BCE et qualité TVA ou ONSS-employeur (sauf NACEBEL 97000 « personnel domestique »)
- Personnes morales (sauf si elles répondent aux critères GE)
- Associations sans personnalité juridique (sauf si elles répondent aux critères GE)
- Unités TVA qui ne sont pas de grandes entreprises

Quelles matières ?

- Impôt des personnes physiques
- Impôt des sociétés
- Impôt des personnes morales
- TVA
- Tous les précomptes (Pr.M, Pr.P, Pr.I pour Bruxelles et la Wallonie)
- Taxes spéciales



2. Centre Etrangers (siège à Bruxelles) : compétence

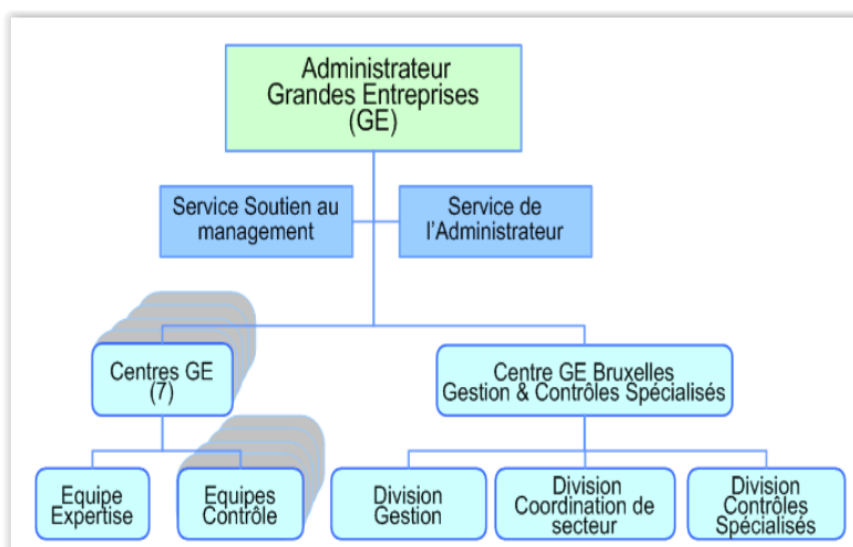
Quels groupes cibles ?

- Tous les dossiers des non-résidents pour les Administrations P, PME et GE.
- Avec compétence pour toute la Belgique sauf la région germanophone.

Quelles matières ?

- Impôt des non-résidents - personnes physiques/sociétés
- TVA en ce qui concerne les assujettis/contribuables étrangers (avec ou sans établissement stable en Belgique)
- Echange international
- Remboursements TVA: entre autres via Vatrefund

15



16

Centres GE : compétence

Quel groupe cible ?

- Les grandes entreprises

Critères pour déterminer le groupe-cible GE :

- Taille des sociétés et des personnes morales
- Secteurs d'activités spécifiques
- Groupes d'entreprises
- Unités TVA GE



Quelles matières ?

- Impôt des sociétés
- Impôt des personnes morales
- TVA
- Taxes diverses
- INR-Soc (matière transférée au Centre Etrangers, compétence de l'Administration PME)



Structure

7 centres GE répartis à travers le pays pour le contrôle des grandes entreprises

Quels centres ?

- Centre GE Anvers
- Centre GE Bruges
- Centre GE Bruxelles
- **Centre GE Charleroi**
- Centre GE Gand
- **Centre GE Liège**
- Centre GE Louvain



Quelles activités ?

- pas d'activité de gestion : au sein de l'administration GE, la gestion est regroupée dans le Centre GE Bruxelles Gestion & Contrôles spécialisés
- seulement des activités de contrôle, y compris le traitement du contentieux

1 centre général GE à Bruxelles pour la gestion et les contrôles spécialisés

- prix de transfert et les relations intragroupes
- unités TVA dont un des membres est une GE
- les établissements de crédit, les entreprises d'assurances et de réassurances, les sociétés cotées et les entreprises d'investissement (sociétés de bourse)
- les taxes diverses

La conservation de livres et de documents (art 60 CTVA)

- Tout le monde doit conserver les factures
- Les assujettis et PMNA doivent aussi conserver tous les autres documents (livres et documents comptables, contrats, bons de commande, extraits de compte, ...) *y compris les doubles des tickets de caisse et/ou la bande contrôle d'une caisse enregistreuse*

→ l'obligation se rapporte donc à tous les livres, documents et pièces relatifs à l'activité !



21

□ Délai de conservation

- **7 ans** (idem qu'en matière de comptabilité et comptes annuels des entreprises)
- **Au 1/1/2023** ce délai est passé à **10 ans** (article 60 § 3 et 4 CTVA) – loi du 10 novembre 2022
- **Exception : 15 (25) ans** opérations qui tendent ou concourent à l'érection ou à l'acquisition d'un bâtiment avec TVA

□ Lieu et mode de conservation

- En principe, sur le territoire belge (OK à l'étranger si conservation électronique)
- Mode : voyez la Circ. AFER n° 16/2008



22

La communication de livres et de documents (art. 61 CTVA)

❑ Règle = Article 61 § 1 Code TVA

Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement,

à toute réquisition des agents de l'administration de la TVA,

les livres, factures et autres documents

qu'elle doit conserver conformément à la législation TVA, à l'effet de permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers

❑ En cas de comptabilité informatisée

L'agent taxateur peut « demander » sur place à l'assujéti d'effectuer différentes opérations informatiques sur l'ordinateur mais il ne peut pas lui-même commencer à « manipuler » le PC !

La loi-programme du 1^{er} juillet 2016 comprenant diverses modifications en matière d'investigation et de contrôle sur le plan (notamment) des impôts sur les revenus et de la TVA indique que les livres et documents tenus sur un 'système informatisé' doivent être produits pour vérification à la demande de l'Administration (art. 315bis, CIR 1992). La notion de 'système informatisé' est remplacée par celle de "*système informatisé ou [...] tout autre appareil électronique*". Par ailleurs, la règle s'applique désormais également "*lorsque les données requises par l'Administration sont situées numériquement en Belgique ou à l'étranger*" (cet ajout est également inséré dans le code de la TVA; nouvel art. 61, § 3, CTVA). L'intention est d'assurer l'accès aux livres et documents qui se trouvent sur des serveurs externes (dans le « cloud »).

❑ En cas de comptabilité informatisée

Liège, 25 septembre 2015

Le contribuable ne peut se retrancher derrière son fournisseur de logiciels pour ne pas fournir les informations nécessaires au contrôle ou derrière l'existence d'un surcoût que celui-ci lui réclamerait pour fournir les informations structurées nécessaires, surcoût qui n'incombe nullement à l'Etat.

L'assujetti n'a donc pas respecté ses obligations légales définies aux articles 60 à 63 du Code TVA.



❑ Quid du « livre de rendez-vous » et de « l'agenda » ?

- **Livre de rendez-vous : oui, lorsqu'il est habituel d'en tenir un**
- **Agenda : non, document privé !**



❑ Quid du « livre de rendez-vous » ?

Cassation 18 janvier 2013

Durant un contrôle effectué dans un restaurant, les contrôleurs demandent qu'on leur produise aussi le carnet des réservations et rendez-vous.

Le restaurateur confirme qu'il est en possession d'un tel carnet, mais il refuse de le produire.

Les contrôleurs y voient une infraction au code de la TVA et lui infligent une amende.

Le restaurateur fera valoir, y compris devant la Cour de cassation, que cette amende est infligée à tort, le code de la TVA ne prévoyant nulle part que la tenue ou la possession d'un carnet de réservation ou de rendez-vous serait obligatoire. Mais...

❑ Quid du « livre de rendez-vous » ?

Cassation 18 janvier 2013

Cass rappelle obligation de conservation et de communication telle qu'elle est prévue en matière de TVA:

- Livres, factures et autres documents prescrits par la réglementation TVA doivent être conservés. Pour assujettis et personnes morales non assujetties, cette obligation de conservation est *étendue* aux "*autres livres et documents relatifs à l'activité*" exercée (art. 60 CTVA);
- « *Livres, factures, copies de factures et autres doc ou leurs copies* » visés doivent, "*à toute réquisition de Adm*", être communiqués "*à l'effet de permettre de vérifier l'exacte perception de la [TVA]*" (art. 61, § 1, al. 1, CTVA);
- Cass en déduit "*cette obligation de conservation et de communication s'applique, dès lors, aussi à un [carnet] de réservation tenu par l'assujetti, en dehors de toute obligation légale, dès lors qu'un tel [carnet] concerne l'activité exercée*".

❑ Qui communique valablement ?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Cassation rejette le pourvoi introduit par une société contre un arrêt qui avait admis la prise de copies, alors que celle-ci n'avait été autorisée que par un travailleur, mais dont on pouvait raisonnablement considérer qu'il était habilité à cet effet.

Trois fonctionnaires de l'ISI se présentent sans avertissement au siège de la société X dans le cadre d'une enquête TVA. Madame H, salariée de la société X, accepte de les faire entrer. Les fonctionnaires trouvent dans les locaux de la société un certain nombre de fardes et de dossiers suspendus et emportent différents documents (par application de l'art. 61, § 2, CTVA). Ils constatent également, à partir de l'ordinateur de Madame H, que des données informatiques sont stockées sur un serveur étranger. Ce serveur et différents fichiers sont accessibles via un lien déterminé. A la demande des fonctionnaires, Madame H copie ces données sur un disque dur externe qu'ils ont apporté (application de l'art. 61, § 1, al. 4, CTVA).

❑ Qui communique valablement ?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Sur base de ces renseignements notamment, l'Adm constate qu'une soc irlandaise du même groupe (Ltd Y) a omis à tort de facturer la TVA sur certaines PS fournies. L'Adm réclame cette TVA, ainsi qu'une amende assez lourde, à la soc irlandaise.

Celle-ci s'y oppose, alléguant notamment que l'Adm appuie son recouvrement sur des éléments de preuve obtenus de manière illicite. En effet, l'Adm aurait dû adresser sa demande de copies à la société X, et seul un organe de cette soc pouvait autoriser la prise de copies. Ce ne fut pas le cas en l'espèce puisque c'est la travailleuse H qui autorisa la prise de copies, sans être mandatée à cet effet. Cette autorisation ne pouvait être donnée que par Monsieur A, administrateur de la soc. Mais ce dernier ne pouvait donner son autorisation vu qu'à ce moment-là, il était en train de jouer au golf et qu'il avait éteint son GSM pendant sa partie. Monsieur A n'était donc pas joignable et donc pas en mesure de donner son autorisation.

❑ Qui communique valablement?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Bruxelles estima toutefois qu'en l'espèce, les éléments de preuve n'avaient pas été obtenus de manière illicite, dès lors qu'il n'était pas démontré qu'il aurait été impossible à la société X de s'organiser de telle manière qu'un administrateur de la société soit présent dès le début des actes d'investigation ou peu de temps après le début de ces actes, ou qu'il lui aurait été rendu impossible de respecter et de mettre en œuvre ses procédures internes.

La Cour laissa entendre, à cet égard, que Monsieur A, administrateur de la société X, avait lui-même fait en sorte qu'il ne puisse être joint pendant les heures normales d'exploitation de la société en éteignant son GSM pendant sa partie de golf (Bruxelles, 16 novembre 2016).

❑ Qui communique valablement?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Cassation observe que la communication des livres, factures et autres documents ne peut être exigée que de la part de celui qui est tenu de les conserver en vertu de **l'article 60 du code de la TVA**, ou de son préposé. Et lorsque celui qui est tenu à la conservation est une PM, la communication des livres, factures et autres documents peut être effectuée valablement par l'organe de la PM qui est compétent à cet effet ou par celui à qui la PM a conféré un mandat à cette fin ou dont les fonctionnaires pouvaient raisonnablement présumer qu'il était habilité à cet effet.



❑ Qui communique valablement?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Cass se réfère ensuite à quelques considérations de Bruxelles:

- Cass estime qu'aucun élément indiquait que Mme H aurait déclaré ne pas être mandatée pour remplir l'obligation de communication des livres, documents et données pour le compte de la société X.
- Mme. H a collaboré à la prise d'une copie des données digitales et a fourni l'assistance nécessaire à cet égard.
- Le PV cosigné par Mme. H ne fait mention ni refus de sa part au motif pas mandatée, ni refus collaborer au motif qu'il s'agissait d'actes qu'elle n'était pas autorisée, sur le plan du droit du travail, à accomplir.
- Il n'est pas démontré qu'un quelconque règlement de travail aurait interdit à l'employée d'apporter cette collaboration.

❑ Qui communique valablement?

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0039.N

Prise de copies avec l'accord d'un travailleur : quand est-elle licite ?

Cassation estime que c'est dès lors à juste titre que Bxl a pu décider, sur base de ces considérations, que les fonctionnaires pouvaient raisonnablement considérer que l'employée à qui la communication fut demandée était habilitée à cet effet; et donc qu'aucune violation des **articles 60 et 61 du code de la TVA** ne peut être déduite du déroulement concret des opérations de contrôle. Le pourvoi en cass est dès lors rejeté.

- **En conclusion**, l'obligation de collaborer aux opérations de contrôle prévue par les articles 60 et 61 du code de la TVA implique notamment l'obligation d'organiser cette collaboration de manière efficace et proactive, par exemple en élaborant au sein de l'entreprise des procédures concernant celui qui - en cas de contrôle - parlera aux fonctionnaires et concernant la manière dont il y a lieu de réagir concrètement...

❑ Cas particuliers

- *assujetti failli*
- *société dissoute*
- *assujetti personne physique décédé*

❑ Lieu de la communication

En principe, communication sans déplacement, c'-à-d. au domicile ou au siège de l'intéressé

→ La communication à l'office de contrôle ne peut donc pas être exigée et les livres et documents ne peuvent pas être emportés pour vérification à l'office de contrôle (v. cependant le droit de rétention).



Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Les agents de l'administration de la TVA (contrairement à ceux de l'adm. des Contributions directes avant le 10 janvier 2014 – nouvel article 315ter CIR/92),

... peuvent **retenir**, contre *délivrance d'un accusé de réception (avant 2014)*, les livres, factures et autres documents qu'une personne doit conserver

... chaque fois qu'ils **estiment** que ces livres, documents ou copies **établissent ou concourent à établir la déduction d'une taxe ou d'une amende à sa charge ou à la charge de tiers.**

Ce droit de rétention ne s'étend toutefois pas aux livres qui ne sont pas clôturés

Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Circulaire n°26/2014 du 27 juin 2014

- Loi du 21/12/2013 – nouvel article 315 ter CIR 92 et nouvel article 61 § 2 CTVA
- Objectif: harmoniser procédure TVA – CD
- En TVA: **PV rétention** *versus* accusé de réception:
 - Eviter contestations sur procédure saisie;
 - Eviter contestations sur circonstances exactes



Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Circulaire n°26/2014 du 27 juin 2014

- Peuvent être emportés:
 - Tous les livres;
 - Factures (originales);
 - Copies de factures;
 - Autres documents ou leurs copies...

... Devant être conservés conformément à article 60 du CTVA



Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Circulaire n°26/2014 du 27 juin 2014

➤ **Quid si conservation sur format électronique?**

Administration a le droit de se faire remettre des copies dans la forme qu'elle souhaite



Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Circulaire n°26/2014 du 27 juin 2014

➤ **Quel fonctionnaire est compétent et dans quelles circonstances?**

- agent de l'administration en charge de la TVA
- exemples de circonstances:
 - à la demande de l'assujetti ou de l'agent contrôleur (si assujetti OK) si le contrôle prend beaucoup de temps;
 - Si agent contrôleur estime que opérations pas correctement déclarées;
 - Ou que des obligations TVA pas respectées..
 - Ou « ... » (sic)
- si nécessaire pour établir la déduction
 - D'une taxe (ID aussi: *revenus imposables*);
 - D'une amende (Pas en matière d'ID.....)
A charge de l'intéressé ou d'un tiers



Droit de rétention des livres et documents en matière de TVA – Art. 61 § 2 CTVA

Circulaire n°26/2014 du 27 juin 2014

➤ **Durée de ce droit de rétention?**

Pour la durée normale de vérification... 😊 (point 15)

Et « doivent être à tout le moins rendus à l'assujetti au moment où un avis basé sur ces livres et documents lui est adressé »

➤ **Quid si assujetti refuse de communiquer document?**

Amende administrative (article 70 § 4, alinéa 1^{er} CTVA)



❑ **Portée de ce droit**

Le droit de rétention porte normalement sur des documents isolés (→ **preuve à fournir en justice du bien-fondé de la régularisation**)

Il **ne permet pas** en principe à l'agent taxateur d'emporter les livres et factures en vue de procéder à la vérification du dossier TVA au bureau de l'office TVA pour convenance personnelle. A utiliser avec **précaution** précise la circulaire (point 13)...

La disposition légale ne vaut que pour les pièces qui seraient susceptibles de se volatiliser pour l'une ou l'autre raison.

❑ PV de rétention

- PV doit être rédigée (*inventaire précis*) et copie pour assujetti;
- L'assujetti doit recevoir une copie du PV dans les 5 jours ouvrables qui suivent celui de la rétention (point 17);
- PV doit reprendre les circonstances (y compris autorisation de l'assujetti);
- PV (contrairement à accusé de réception) a une force probante particulière (fait foi jusqu'à preuve du contraire)...
- Si l'assujetti le souhaite: accusé de réception lors de l'enlèvement (*qui reprend de manière sommaire les documents emportés*)

❑ PV de rétention

➤ PV doit:

- ❑ Être rédigé par un agent compétent du SPF Finances;
- ❑ Si copie données informatisées, pas obligatoire mais *néanmoins fortement recommandé*;
- ❑ Reprendre les mentions suivantes:
 - Nom/prénom/qualité(s) et résidence du rédacteur;
 - Être daté;
 - Être signé par le rédacteur;
 - Respecter la législation en matière d'emploi des langues;
 - Motifs et circonstances ayant conduit à la décision;
 - Le cas échéant accord de l'assujetti



La fourniture de renseignements – art. 62 C.TVA

Toute personne,

sans distinction de la qualité d'assujetti ou de non-assujetti,

... redevable de la taxe ou non, **doit fournir verbalement ou par écrit**, à toute réquisition des agents de l'administration de la TVA

... **tous renseignements** qui lui sont réclamés aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers.

NB : *jusqu'au 31/12/1992, seuls les assujettis et personnes redevables de la TVA étaient visés*



45

- ❑ Peut-on inviter l'intéressé à fournir les renseignements demandés au bureau de l'office de contrôle TVA ?

→ Le Ministre a répondu « NON » en 1969

→ L'Administration maintient que OUI sur base d'une interprétation littérale de la loi !

- ❑ Renseignements qui peuvent être demandés

Tous les renseignements aux fins de vérifier l'exacte perception de la taxe **à charge de la personne interrogée** ou **à charge de tiers**, **à l'exception des renseignements à portée trop générale ou nécessitant un travail excessif ou accessibles directement**

46

□ Délai pour la fourniture de renseignements

- **Pas de délai légal dans le Code (>< CIR.92)**

- **L'agent doit accorder un délai raisonnable qui peut toutefois être court dans certains cas (→ remboursement TVA)**

- **Sanction : le défaut de réponse entraîne une amende (de max. 2.500 EUR)**



Contrôle des contrats et time sheets des experts comptables

Contrôle fiscal et secret professionnel

Mons, 1^{er} avril 2016 – L'arrêt

Cour de Mons : contrats et time sheets, mais après avoir été rendus anonymes

- La Cour se réfère à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 13 juillet 2005 (n° 126/2005) concernant le secret professionnel des avocats (suite à leur assujettissement avocats au volet préventif de la législation anti-blanchiment). La Cour y avait considéré que "*la levée du secret professionnel de l'avocat*" n'est "*compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge*" que si cette levée est « justifiée par un motif impérieux » et qu'elle est « strictement proportionnée » ;
- Selon la Cour d'appel de Mons, ces principes sont "*applicables mutatis mutandis à la situation de l'expert-comptable*". Il s'agit, par conséquent, d'examiner si la levée du secret professionnel de l'expert-comptable externe est justifiée par un « motif impérieux » et si elle est « strictement proportionnée ». Autrement dit, l'obligation fiscale de collaborer (prévue par le code de la TVA), qui permet de délier l'expert-comptable de son secret professionnel, doit être appréciée au regard de ces mêmes principes;

Contrôle des contrats et time sheets des experts comptables

Contrôle fiscal et secret professionnel

Mons, 1^{er} avril 2016 – L'arrêt

Cour de Mons : contrats et time sheets, mais après avoir été rendus anonymes

- Cette appréciation doit être effectuée par l'autorité disciplinaire compétente, « *si sa compétence est prévue par la loi, ou à défaut [par] le juge* » ;
- En l'espèce, s'agissant du volet TVA de l'affaire, c'est ce dernier cas de figure qui s'applique : en matière de TVA, en effet, "*la consultation de l'autorité disciplinaire n'est pas prévue par la loi dès lors que l'article 334 [précité du] CIR 1992, en vertu duquel [l'IEC] a été consulté en l'espèce, [en tant qu'autorité disciplinaire,] ne vise que la procédure en matière d'impôts sur les revenus*". La Cour ne tient donc pas compte de l'avis de l'IEC (et rejette également, pour ce motif, l'argument du bureau d'experts-comptables selon lequel l'Administration devrait s'incliner devant la primauté de l'avis de l'IEC);

Contrôle des contrats et time sheets des experts comptables

Contrôle fiscal et secret professionnel

Mons, 1^{er} avril 2016 – L'arrêt

Cour de Mons : contrats et time sheets, mais après avoir été rendus anonymes

- La Cour laisse ensuite clairement entendre que "*l'intérêt légitime de l'Administration de déterminer, au moyen des pouvoirs d'investigation dont elle dispose, l'impôt légalement dû [...] constitue un motif impérieux d'intérêt général et est proportionné à la mesure de la levée du secret professionnel*". Par conséquent, le bureau d'experts-comptables ne peut pas refuser "*purement et simplement de produire les dossiers de ses clients, comprenant notamment les contrats et les time sheets* »;



Contrôle des contrats et time sheets des experts comptables

Contrôle fiscal et secret professionnel

Mons, 1^{er} avril 2016 – L'arrêt

Cour de Mons : contrats et time sheets, mais après avoir été rendus anonymes

- L'application du secret professionnel n'en est pas pour autant totalement écartée: selon la Cour, le bureau d'experts-comptables doit être autorisé à ne produire les documents qu'après que l'identité de ses clients a été masquée; idem en ce qui concerne les éléments permettant d'identifier les clients.
- Lorsque "*les possibilités d'identification des clients [sont] ainsi écartées, [le bureau d'experts-comptables] est tenu de produire à l'Administration fiscale les dossiers des clients comprenant notamment les contrats et les time sheets*". Selon la Cour, on peut ainsi concilier l'intérêt légitime de l'Administration de déterminer l'impôt légalement dû et l'intérêt du contribuable au respect du secret professionnel auquel il est tenu en sa qualité d'expert-comptable.

La Cour réduit l'amende réclamée par l'Administration de 100.000 FB à 10.000 FB.

51

Fourniture de renseignements à caractère financier : le secret bancaire

Dans certains cas, **autorisation du directeur régional** (et non plus directeur général) pour des demandes de renseignements à charge de la banque de la Poste, d'établissements bancaires, de crédit, de change et d'épargne.

Par cette autorisation particulière, les fonctionnaires de la TVA peuvent exiger qu'un coffre-fort soit ouvert lorsqu'ils en ont connaissance !

NB : *Pas de secret bancaire dans la phase du recouvrement !*



52



Investigation et contrôle

La loi-programme a compris diverses modifications en matière d'investigation et de contrôle sur le plan (notamment) des impôts sur les revenus et de la TVA.

- La loi-programme a étendu la liste des personnes et des institutions pouvant consulter le point de contact central (PCC) pour les données bancaires créé au sein de la BNB. Accès élargi à tous les impôts (TVA, droits d'enregistrement...). De même, le Ministère public, le juge (d'instruction), la cellule de blanchiment et les notaires obtiennent (sous certaines conditions) un accès au 'PCC'.

Le droit de visite et l'accès aux locaux où est exercée une activité économique

☐ Accès aux locaux où est exercée l'activité d'assujetti (imposable ou exemptée)

→ bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et les terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts, y compris accès aux véhicules de l'entreprise (pour relever les march. ou le kilométrage)

NB : l'agent chargé de contrôler un dossier de construction pour déterminer la valeur normale d'un bâtiment n'a pas le droit de visiter le nouveau bâtiment une fois les travaux terminés !!!

❑ Accès aux autres lieux

Autorisation de pénétrer librement dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés ci-avant, **y compris les locaux habités**, et où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des opérations visées par le présent Code (ex. : chantier de construction)

❑ Modalités du droit de visite

Le droit de visite peut être exercé, en principe, **à tout moment** et sans avertissement préalable des agents **TVA munis de leur commission**

L'administration de la TVA doit-elle prévenir une visite? –

Cassation 14 janvier 2021

En 2019, la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 21 mai 2019 avait considéré que l'Administration, lors d'une visite (au demeurant valable en droit) portant sur la situation fiscale de la société A, ne pouvait pas élargir ses pouvoirs d'enquête au contrôle sur place de documents relatifs à la société B.

Selon la Cour d'appel de Bruxelles, adopter un autre raisonnement signifierait en effet que la visite ainsi élargie à la société B ne satisfait pas à l'exigence de « prévisibilité » - à l'égard de cette dernière société - et serait dès lors contraire à **l'article 8.1. de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (CEDH)** en matière de droit au respect de la vie privée.

Cet arrêt est cassé par la Cour de cassation.

Selon elle, l'exigence de prévisibilité prescrite par **l'article 8, CEDH** est rencontrée dès lors que la loi indique avec suffisamment de clarté à quoi le contribuable doit pouvoir s'attendre (à savoir, qu'une visite domiciliaire peut être effectuée chez lui à tout moment). Elle n'exige pas que la visite elle-même soit prévisible dans un cas concret. Selon la Cour de cassation, la Cour d'appel confond **"la prévisibilité de la loi et la prévisibilité d'une investigation en particulier"**.

❑ Accès aux locaux privés

! Il ne s'agit pas d'un droit de perquisition ou visite domiciliaire

→ **le droit d'accès aux bâtiments ou locaux habités ne peut être exercé et uniquement avec l'autorisation du juge de police**

En pratique, employé en cas de raisons sérieuses de présomptions de « travail en noir »



But de la visite

- Examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent, **y compris donc ceux qui ne rapportent pas à l'activité économique**
- Le cas échéant, faire ouvrir les paquets, caisses, tonneaux et autres colis et examiner le contenu qui s'y trouveraient

Et si le local est exploité par une personne non « encore » identifiée à la TVA ?



Les fonctionnaires TVA ont un droit d'accès plus large que leurs collègues des Contributions directes ?

Lors de la visite des locaux, **l'agent TVA n'est pas tenu au préalable de demander la production** des documents trouvés (>< agents des Contributions directes).

→ Le droit d'accès concerne le droit d'ouvrir ou de faire ouvrir des tiroirs ou des armoires.

Les agents TVA peuvent par conséquent rechercher eux-mêmes les documents.

L'agent des Contributions doit se contenter de regarder et de poser des questions. Interdiction d'ouvrir les tiroirs et les armoires. Il peut demander qu'on lui communique les livres et documents comptables, mais il ne peut rechercher des documents lui-même !

59

- Visite des locaux privés:

- Anvers 2 février 2014:

- Boulanger SPRL - farine au noir – ID & TVA – domicile privé gérant – absent – épouse – autorisation juge de police – visite – ouverture armoires par agents du fisc – PC emporté – cotisation supplémentaire – contestation

- Irrégularité visite car pas accord gérant:

- Anvers 2/2/14: NON (confirmation de Trib Anvers 20/12/2013): pas de disposition légale

- Commentaires: pas forcément OK:

- ❖ cfr art 319 al 1^{er} CIR et 63 CTVA: le contribuable doit accorder aux agents de l'administration le libre accès. (contra: 319 al. 2 CIR les agents de l'administration peuvent réclamer le libre accès à tous les autres locaux – MAIS cfr TP (Doc. Parl., Chambre, 1980-1981, n°716/1 p. 6) très clairs: visent endroits où contribuable pas propriétaire ou utilisateur;

- ❖ Ratio legis de l'accord: éviter abus – doit avoir le droit de s'informer de la cause du contrôle au début de celui-ci,

60

- Visite des locaux privés:

- Anvers 2 février 2014:

- Irrégularité visite car pas accord gérant

- Droit de visite ou droit de recherche? Ne peuvent ouvrir seul les armoires

- Anvers 2/2/14: OUI, ils peuvent (confirmation de Trib Anvers 20/12/2013) et d'ailleurs, selon la Cour cfr Cass 17 nov 2005 et Cass 16 déc 2003

- Commentaires: pas forcément OK:

- ❖ cfr art 315 CIR et 61 Code TVA: le contribuable doit *communiquer* tous les livres...: pas donc de recherche active par elle-même... Pas non plus inscrit dans les TP. Origine des textes actuels dans art 206/2 § 1 Code taxes assimilées au timbre qui l'avait prévu en son § 2, mais non repris dans le CIR et TVA (mais bien dans Code douanes et taxes assimilées au timbre)

- ❖ Cass 17/11/2005: oui mais visait un dossier douanes et accises... 😊

- ❖ Cass 16 déc 2003: ne démontre pas qu'on peut ouvrir une armoire, mais juste prendre seul un livre sur la table...

NB: Trib. 1^{ère} Inst. Gand 9 décembre 2015 aussi OK. Contra: Bruxelles, 24 mai 2012 (collaboration du contribuable indispensable)

- Visite des locaux privés:

- Mons 25 juillet 2013:

- Autorisation du juge de police

- Exploitant de café – visite domiciliaire autorisée par juge de police (« *il apparaît des documents présentés et des explications verbales fournies que les soupçons sont fondés* ») – CA occulte – enquête douanes et accises – contestations validité enquêtes (plusieurs visites domiciliaires par agents douanes et accises);

- Mons: agents douanes et accises ont droit visite – mais si domicile: autorisation juge de police (article 189 et 193 LGDA) pas suffisamment motivée:

- Sur base Cass 27 mars 2012: autorisation doit mentionner dans le cadre de quelle enquête, pour quel domicile, à quelle personne et motifs justifiant nécessité de manière concise;

- Sur base Cour Constitutionnelle 27 janvier 2011

- Visite des locaux privés:
 - Mons 25 juillet 2013:
 - Autorisation du juge de police
 - ❑ Exploitant de café – visite domiciliaire autorisée par juge de police « *il apparaît des documents présentés et des explications verbales fournies que les soupçons sont fondés* »
 - ❑ Mons: agents douanes et accises ont droit visite – mais si domicile: autorisation juge de police (articles 189 et 193 LGDA) pas suffisamment motivée:
 - Sur base Cass 27 mars 2012:
 - Sur base Cour Constitutionnelle 27 janvier 2011: juge doit motiver
- NB:** selon la loi, le juge de police ne peut refuser autorisation sauf en cas de "présomption bien fondée" que l'autorisation a été demandée "sans motifs valables" (art. 198, § 3 LGDA).

La saisie de marchandises

Les agents de la TVA peuvent effectuer une saisie administrative à caractère conservatoire sur des **marchandises « suspectes »** ainsi que sur les moyens servant à les transporter

→ PV de saisie (durée un mois) qui peut être contesté devant le juge des saisies



Les agents chargés du contrôle

En principe, les agents taxateurs issus de l'Adm. de la TVA, ainsi que les agents du recouvrement TVA.

Mais aussi les agents attachés à l'Adm. des douanes et accises !

❑ *Peut-on récuser l'agent taxateur ?*

❑ *L'agent taxateur doit-il s'identifier ?*

Jurisprudence

Faut-il être en possession de la commission pour la constatation d'une infraction TVA ? (Civ. Anvers, 5 janvier 2007 et Anvers, 7 février 2006)

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

65

65

Obligations incombant aux administrations et aux organismes publics de communiquer des renseignements aux administrations fiscales de l'Etat

Les services publics de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des cours et tribunaux ...

... sont tenus de fournir à l'agent TVA tous renseignements en leur possession, de lui communiquer, sans déplacement, tous actes, pièces, documents quelconques, qu'ils détiennent ...

... pour assurer l'établissement ou la perception des impôts perçus par l'Etat.

Rem. : Procédure judiciaire → autorisation du procureur général (demande via le directeur régional TVA)

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

66

66

La coopération administrative entre les Etats membres de l'U.E. dans le domaine de la TVA

La coopération administrative est rendue nécessaire en raison du principe de la territorialité de l'impôt et de la limitation corrélative du champ d'investigation des administrations fiscales.

Au niveau européen, ce mécanisme est mis en œuvre par le Règlement de coopération administrative adopté par le Conseil le 7 octobre 2003.



2. Moyens de preuve de l'Administration de la TVA

Petites questions.....

4. Peut-on contester la valeur probante du PV?

- OUI
- NON
- OUI mais seulement certains points
- Autre réponse



Petites questions.....

5. Peut-on contester un relevé de régularisation signé?

- OUI
- NON
- OUI mais seulement sous conditions
- Autre réponse





« Le créancier qui réclame l'exécution d'une obligation doit en prouver l'existence »

En conséquence, la charge de la preuve repose sur l'administration quand il s'agit d'établir:

- Toute contravention au Code ou aux arrêtés pris en exécution de celui-ci;
- Tout fait quelconque qui établit la débiton de la taxe ou d'une amende;
- Tout fait quelconque qui concourt à établir la débiton de la taxe ou d'un amende.

« Le créancier qui réclame l'exécution d'une obligation doit en prouver l'existence »

- Article 59 Code TVA et suivants:

- Les moyens de preuve du droit commun
- Le procès verbal
- La comptabilité
- L'expertise pour les bâtiments
- La taxation d'office





❑ Les moyens de preuve du droit commun

L'administration peut recourir à tous les moyens du droit commun, témoins et présomptions y compris, à l'exception du serment

73

❑ Les moyens de preuve du droit commun: **article 59 Code TVA**

Gand, 9 février 2016

Un cafetier se voit réclamer un supplément de TVA après que l'Adm eut suivi anonymement les chauffeurs de son fournisseur de boissons, noté les livraisons effectuées auprès des clients et déposé une plainte pénale contre ce fournisseur. Le cafetier estime que ces observations anonymes ont pour csq que l'enquête pénale et, partant, les preuves rassemblées à cette occasion sont entachées d'irrégularités, ce qui entraîne automatiquement la nullité de la demande portant sur le supplément de TVA : il fait valoir que les observations anonymes constituent une violation de l'**article 8 de la CEDH**, qui garantit le droit au respect de la vie privée.

Gand pas ok: d'autres raisons que les constatations anonymes ont justifié la plainte pénale: différences entre bons de livraison et factures, et les déclarations d'un autre exploitant de café. Par consq, la circonstance que l'Adm. ait fait des constatations anonymes avant le dépôt de la plainte pénale ne remet pas en cause la validité de l'enquête pénale menée. La dette TVA a été établie sur la base des achats non facturés tels qu'ils ressortaient des données informatiques du fournisseur recueillies durant l'enquête pénale, et de constatations effectuées auprès du cafetier lui-même.

➤ Il n'y a donc eu aucune violation de l'article 8 de la CEDH qui aurait permis l'établissement de la dette de TVA.

74



☐ Les moyens de preuve du droit commun

Cassation 22 mai 2015:

- Doctrine pénale « Antigone » aussi en droit fiscal: mise en balance par le juge du fond des intérêts généraux et de l'intérêt individuel sur base des faits de l'espèce.
- Quelle infraction est la plus grave (sur base de critères jurisprudentiels): celle commise par le contribuable ou celle commise durant la collecte des preuves?

75

☐ Les moyens de preuve du droit commun

CJUE 17 décembre 2015, Aff. C-419/14 WebMindLicenses (Hongrie):

"l'administration fiscale [peut], dans le cadre d'une procédure administrative, afin d'établir l'existence d'une pratique abusive en matière de TVA, utiliser des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle non encore clôturée, à l'insu de l'assujetti, au moyen, par exemple, d'interceptions de télécommunications et de saisies de courriers électroniques" (n° 68 et 90).

Toutefois, les "*droits garantis par le droit de l'Union, spécialement par la Charte* [des droits fondamentaux de l'Union européenne]" doivent être respectés (n° 68), et notamment l'article 7 de la Charte relatif au droit au respect de la vie privée et familiale. Il en résulte que l'interception de télécommunications et la saisie de courriers électronique "*ne peuvent [...] avoir lieu que si elles sont prévues par la loi et si, dans le respect du principe de proportionnalité, elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union*" (cf. art. 52, al. 1, Charte); (n° 73).

76

❑ Les moyens de preuve du droit commun

CJUE 17 décembre 2015, Aff. C-419/14 WebMindLicenses (Hongrie):

Il incombe finalement au juge national "*qui contrôle la légalité de la décision procédant à un redressement de TVA*" de procéder à l'examen suivant:

- Il doit vérifier d'abord d'une part, si les interceptions de télécommunications et la saisie de courriers électroniques "*étaient des moyens d'investigation prévus par la loi et nécessaires dans le cadre de la procédure pénale*" et, d'autre part, si l'utilisation par l'Adm de la TVA "*des preuves obtenues par ces moyens était également autorisée par la loi et nécessaire*".
- Il lui appartient, en outre, de vérifier si - "*conformément au principe général du respect des droits de la défense*" - "*l'assujetti a eu la possibilité, dans le cadre de la procédure administrative, d'avoir accès à ces preuves et d'être entendu sur celles-ci*". Si le juge constate que cet assujetti n'a pas eu cette possibilité, il doit écarter "*ces preuves et annuler la décision* [procédant au redressement de TVA] *si celle-ci se trouve, de ce fait, sans fondement*". Cette exclusion des preuves s'applique également dans les deux cas suivants :
 - (1) lorsque le juge constate que les "*preuves ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale ou utilisées dans celui de la procédure administrative en violation de l'article 7 de la Charte*" (protection de la vie privée) ou
 - (2) si le juge "*n'est pas habilité à contrôler [que les preuves] ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale en conformité avec le droit de l'Union ou ne peut à tout le moins s'assurer, sur le fondement d'un contrôle déjà exercé par une juridiction pénale dans le cadre d'une procédure contradictoire, qu'elles ont été obtenues en conformité avec ce droit*" (compte tenu de l'art. 47 de la Charte en matière de droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial); (n° 91).



1. La preuve littérale

L'administration peut notamment invoquer tous les actes signés par un redevable ou son mandataire ainsi que toutes les pièces établies par le redevable lui-même ou à sa demande

Exemples:

- Comptabilité;
- Relevé de régularisation signé.



- Relevé de régularisation signé

Anvers 24 septembre 2013

Anvers 23 décembre 2014 (contraire à la loi ou entaché d'un vice de consentement)

- Accord fiscal illégal et confiance légitime:

Anvers 19 mars 2013



- Acquiescement possible aussi en matière fiscale:

Bruxelles 8 janvier 2014 et Cass. 7 avril 2016

Litige irrégularité déclaration TVA – amende – contestation par assujetti - L'administration perd en première Instance – avocat Etat belge envoie lettre acquiescement – Administration va quand même en appel – Invoque jp Cass 14 janvier 2011: « acquiescement à une décision concernant une disposition légale d'ordre public est nul » et « les dispositions en matière de TVA (...) relèvent de l'ordre public, de sorte que les parties ne peuvent acquiescer à une décision qui fait application de ces dispositions »

❑ **Bruxelles:** on peut aussi acquiescer en matière fiscale (cfr accords signés avec l'administration, par exemple; amende pas pure ordre public puisque modération possible...);

❑ **Cassation:** « l'acquiescement d'une partie à une décision judiciaire ne peut pas être déduit d'un courrier de l'avocat de la partie lorsque celle-ci n'a pas conféré à son conseil un pouvoir spécial pour acquiescer à cette décision ». Par conséquent la Cour d'Appel de Bruxelles ne pouvait déduire l'acquiescement dudit courrier « sans vérifier si l'avocat était nanti d'un pouvoir spécial ».

NB: le Cour Cassation ne se prononce pas sur le fond (l'Administration peut-elle acquiescer, mais sur les exigences formelles particulières auxquelles est soumise l'acquiescement (en général) par le Code judiciaire (article 1045 al. 2: l'acquiescement exprès doit se faire par un simple acte signé de la partie ou de son mandataire nanti d'un pouvoir spécial ». Le mandat « ad litem » de l'avocat ne s'applique pas lorsque la loi exige un mandat spécial (article 440 al 2 Code judiciaire).



2. La preuve par témoins

Elle n'est généralement pas utilisée par l'administration

81

3. La preuve par présomption



Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu

a) Présomptions légales

Il s'agit de présomptions attachées par une loi à certains actes ou certains faits

Elles peuvent être réfragables ou irréfragables

Exemple: art 15 § 2, al 2, 1° CTVA relatif à la localisation des livraisons de bien en cas de transport à destination acquéreur

82



b) Présomptions de fait

Non établie par la loi, elles sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat.

Il ne les admettra que si elles sont graves, précises et concordantes

L'administration n'y aura recours que si le redevable ne présente pas une comptabilité ayant force probante ou ayant une force probante insuffisante

Présomptions en cascade....

- Bruxelles 20 mars 2013

Prix de vente d'appartement inférieur à celui repris dans les promesses de vente – calcul de commission – constatation et présomption

- Bruxelles, 10 septembre 2013

Le Juge garde son intime conviction...



Présomptions en cascade....

- Trib. Bruges 23 février 2015

Secteur HORECA – fournisseur a une comptabilité en noir –
Administration dit que assujetti client a acheté en noir –
preuves pas apportées selon le Tribunal de Bruges: la
preuve sur la base de présomption doit se baser sur des
faits connus. Pas prouvés à suffisance dans le cas d'espèce
(même si de nombreux restaurateurs avaient conclu un
accord). Pas de cascade de présomptions.



4. L'aveu

L'aveu est une déclaration par laquelle une personne reconnaît la véracité d'un fait, qui est de nature à entraîner pour lui des conséquences juridiques et qui autrement ne serait pas prouvé

Il peut être judiciaire ou extrajudiciaire, écrit ou oral



☐ Le procès verbal

Le procès verbal est l'acte dans lequel un agent chargé d'un contrôle ou d'une surveillance consigne ses diligences et ses constatations

Les procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire

Cette force probante ne concerne que les constatations matérielles personnelles de l'agent et non les déductions et raisonnements qu'ils font

Jurisprudence:

PV établi « tardivement » (**Anvers, 16 octobre 2007**)

Procès-Verbal

• **Bruxelles, 20 mars 2013**

Valeur probante que pour les constatations réelles et effectives,
non pour les déductions de ces constatations



Procès-Verbal

• Cassation, 12 décembre 2014

➤ Anvers avait constaté que le PV établi "*ne [contenait] pas une relation complète et exacte des faits*" (notamment pcque ne mentionnait pas tous les contrôles effectués en rapport avec la période contrôlée). Sur cette base, Cour Appel avait considéré que PV pas revêtu de la valeur probante particulière, de sorte que la contrainte fondée sur ce PV manquait "de base légale" (Anvers, 10 avril 2012, non publié).

➤ **Cassation casse** : le simple fait qu'un PV n'ait pas de valeur probante particulière au motif qu'il ne contient pas de relation complète et exacte des faits "*n'a pas pour conséquence que la contrainte fondée sur ce procès-verbal manque de base légale*". Il appartient au juge d'examiner si les éléments mentionnés dans le PV "*ne peuvent pas être pris en compte à titre de simples renseignements et servir de fondement à une preuve basée sur des présomptions de fait*".



□ La comptabilité

Tout assujetti est libre d'organiser sa comptabilité comme il l'entend à condition que celle-ci réponde au prescrit de la législation fiscale et comptable

Une comptabilité ne fait preuve que si les livres sont appuyés de pièces justificatives et lorsque l'ensemble peut être considéré comme suffisamment contrôlable, sincère et exact pour déterminer de manière précise le chiffre d'affaire et les bénéfices imposables

Une comptabilité ne peut être rejetée pour le simple motif qu'elle montre des faiblesses au niveau de la forme lorsque celles-ci n'ont aucune influence sur la détermination du chiffre d'affaire correct de l'assujetti.

NB: *Trib. Bruges, 24 décembre 2014*: principe de bonne administration comportant le principe de la sécurité juridique si administration a contrôlé dans le passé la compta de l'ASBL (qui existe depuis plus de 40 ans) et que avait été OK.

❑ L'expertise pour les bâtiments (art. 59, § 2 CTVA)

L'expertise est une procédure organisée afin de fixer la valeur normale des biens immeubles ou des services immobiliers lorsque cette valeur normale forme la base minimale d'imposition



91

❑ La taxation d'office



Elle peut être utilisée dans le cas où le redevable reste passif (absence de déclaration, non-communication ou non-délivrance de documents et/ou de livres) ou si des omissions importantes sont établies dans la comptabilité

L'administration pourra établir la taxation en raison du montant présumé des opérations qui ont été effectuées

Elle tiendra compte de données et présomptions sérieuses afin de s'approcher aussi près que possible de la réalité

La mise en œuvre de ce mécanisme a pour conséquence un renversement de la charge de la preuve. Ce sera au redevable d'établir que la taxation est exagérée

92



3. Les délais de prescription en matière de recouvrement de la TVA

93

Petites questions.....

6. La prescription vise les délais d'investigations

- **OUI: 3 – 7 – 10 ans**
- **OUI: 3 ou 7 ans**
- **NON**
- **Autre réponse**



94

Petites questions.....

7. Quand doit recevoir l'administration les éléments de l'étranger?

- Dans les 3 ans
- Dans les 7 ans
- NON
- Autre réponse



Petites questions.....

8. La réception par l'administration d'informations liées à une procédure impliquant un assujetti, lui permet-elle des investigations complémentaires pour rectifier sa situation?

- OUI
- NON
- Autre réponse



Petites questions.....

9. Quand doit avoir lieu la notification des indices de fraudes?

- Dans les 3 ans et préalablement aux investigations?
- Dans les 3 ans et préalablement à la rectification?
- Dans les 7 ans et préalablement aux investigations?
- Dans les 7 ans et préalablement à la rectification?



Petites questions.....

10. Un taux erroné a été appliqué. Cet élément probant vient à la connaissance de l'administration. Mais dans quel délai doit-il venir à la connaissance de l'administration pour permettre la rectification?

- 3 ans
- 7 ans
- Autre réponse





Bref rappel du régime TVA des délais de prescription en matière de recouvrement

99

- **Aucun système de droit ne peut tolérer que la validité juridique d'un acte ou d'une opération puisse être remise en cause INDEFINIMENT !!!**
- **Pas de réglementation communautaire relative aux délais de prescription en matière de TVA → délais varient d'un EM**
- **Selon la jurisprudence de la CJUE, chaque EM règle les modalités procédurales sous réserve du respect des principes d'équivalence et d'effectivité**



100

- **Exemple (Civ. Mons, 15/05/2011) :**
 - **Facture d'achat du 23/09/2015**
 - **Date de dépôt de la déclaration : 24/01/2017**
 - **Contrainte décernée, sur base d'un PV : 10/01/2019**
 - **Prescription de l'action en recouvrement: 31/12/2020**
- **et non 31/12/2018 !!!**



Les types de délai de prescription en TVA

Depuis la **loi-programme du 22 décembre 2008**, le Code de la TVA ne connaît **plus que deux délais de prescription** pour l'action en recouvrement de la TVA, des amendes et des intérêts :

- **le délai normal de 3 ans ;**
- **le délai extraordinaire de 7 ans**

Deux modifications insérées par la loi-programme :



□ **Du 01/01/2009 au 31/12/2022** : 2 types de délais

▪ **Délai normal de 3 ans**

▪ **Délai allongé en raison** :

Jusqu'à l'expiration de la 7^{ème} année qui suit ...

- d'un renseignement, d'une enquête ou contrôle d'un pays étranger;
- d'une action judiciaire;
- d'éléments probants venus à la connaissance de l'Adm.
- fraude fiscale



103

□ **Apd 1/1/2023** : 4 types de délais (loi du 10 novembre 2022)

▪ **Délai normal de 3 ans**

▪ **Délai allongé en raison** :

➤ Jusqu'à l'expiration de la 4^{ème} année (nouvel art. 81 bis, § 1, al. 2, CTVA)

- en cas d'absence de déclaration, ou
- de déclaration tardive

➤ Jusqu'à l'expiration de la 7^{ème} année qui suit ...

- d'un renseignement, d'une enquête ou contrôle d'un pays étranger;
- d'une action judiciaire;
- d'éléments probants venus à la connaissance de l'Adm.

➤ Jusqu'à l'expiration de la 10^{ème} année qui suit...

- d'une fraude fiscale (art. 81bis § 1, al. 4 CTVA)



104

Délai de prescription normal de trois ans

→ acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue

Mais à condition que la déclaration TVA constatant l'opération ait été déposée dans le délai légal !

Exemple : assujetti déposant trimestriellement

Facture d'achat du 22/11/2013 inscrite dans la décl. du 4^{ème} trimestre 2013 déposée le 20/01/2014 (→ 31/12/2016) ; si dépôt le 15/02/2014 (→ 31/12/2017 !).

Prescription – preuve interruption

Gand, 22 juin 2010 et Tribunal d'Anvers 24 novembre 2010 – Mons 27 avril 2012 (question renouvellement de l'interruption)

- Article 83 § 1^{er}, al. 1 CTVA: cfr. Art 2244 et suivants Code Civil
- Article 2248 Code civil: « la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait »
- La reprise de la dette TVA aux comptes annuels (intitulé « TVA à payer sur immeuble ») peut interrompre la prescription (cfr date approbation des comptes par AG)! L'interruption redémarre aussi longtemps qu'au fil des ans on approuve ce compte (solution? Inscription dans un compte de provision pour charges fiscales)

Cassation 15 février 2013

Délai extraordinaire de quatre ans (apd du 1/1/2023)

Cas d'application visés (nouvel art. 81bis, § 1, al. 2, CTVA):

- 1° en cas d'absence de déclaration ou
- 2° en cas de déclaration tardive

On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai.



Délai extraordinaire de sept ans (jusqu'au 31/12/2022)

Cas d'application visés :

- 1° **un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre EM de l'U.E.** (...) des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que **des opérations y ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
- 2° **une action judiciaire** fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que **des opérations ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe ont été opérées à tort ;



- 3° **des éléments probants, venus à la connaissance de l'administration**, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que **des opérations y ont été exemptées à tort** (nouveau depuis loi du 29/12/2008) ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort ;
- 4° l'infraction TVA a été commise dans une **intention frauduleuse ou à dessein de nuire (délai porté à 10 ans apd du 1/1/2023)**. On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai).



Délai extraordinaire de dix ans (apd du 1/1/2023)

Cas d'application visés (nouvel art. 81bis, § 1, al. 4, CTVA):

La fraude

On regarde la date d'exigibilité de la TVA pour déterminer l'application du nouveau délai.



Renseignement, enquête ou contrôle, communiqués, effectués ou requis notamment par un autre EM de l'Union européenne

Délai de prescription prolongé en TVA – Loi programme du 1^{er} juillet 2016

En matière de TVA, l'Administration peut avoir recours à un délai de prescription spécial lorsque des renseignements provenant de l'étranger, une action judiciaire, ou des éléments probants font apparaître que certaines infractions ont été commises en matière de TVA. Ce délai s'applique aussi lorsqu'une infraction a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (**art. 81bis, § 1, al. 2, CTVA**). Deux modifications sont apportées à ce régime:

- En ce qui concerne les renseignements provenant de l'étranger, le régime est étendu de manière analogue à ce qui s'applique pour les impôts sur les revenus: le régime vise désormais tous les renseignements pour lesquels "*un fondement juridique existe qui règle les échanges de renseignements*".
- Le délai de prescription prolongé s'applique désormais nonobstant le fait que "*la réception du renseignement venant de l'étranger, l'action judiciaire, la prise de connaissance des éléments probants ou des indices de fraude fiscale [intervienne] avant [ou] après l'expiration du délai [normal] de prescription*".

Action judiciaire

- ❑ Trib. 1^{ère} Inst. Bruges 27 juin 2012
- ❑ Gand, 20 novembre 2012
- ❑ Cassation 18 janvier 2013 (casse Bruxelles 19 mai 2011):
 - l'action judiciaire ne doit pas apporter par elle-même la preuve des opérations imposables qui n'ont pas été déclarées. Il suffit qu'elle fasse apparaître une augmentation du CA non déclarée ou une fraude et que « *l'Administration, se fondant sur cet élément, puisse démontrer, à la lumière d'un autre moyen de preuve, quelles opérations imposables n'ont pas été déclarées par l'assujetti et que le montant de la taxe il est redevable* ».
 - Cassation confirme sa jp antérieure (Cass 27 avril 2012 – cfr infra)

Action judiciaire

❑ Anvers 26 mars 2013:

- Anvers renvoie à Cassation 18 janvier 2013 tout en ajoutant que le délai de prescription spécial visé en l'espèce « *ne confère à l'administration que la possibilité d'établir la taxe* »; et NON d'accomplir encore des actes d'investigations. Selon Anvers, l'arrêt Cassation doit dès lors être lu en ce sens que l'application du délai spécial exige que l'Administration démontre quelles opérations imposables n'ont pas été déclarées « *en partant de données mises en lumière par l'action judiciaire et à l'aide d'autres données dont elle dispose déjà, sans aucune forme d'investigation complémentaire* ».



Action judiciaire

❑ Anvers 26 mars 2013:

- Or en l'espèce, l'Administration avait encore, après la consultation du dossier judiciaire, procédé à des investigations complémentaires (une enquête sur place auprès de l'assujetti TVA). Ceci démontrait que « *l'action judiciaire et les données dont elle dispose ne démontrent pas encore l'existence d'opérations imposables non déclarées* ».
- Donc utilisation à tort du délai de prescription spécial!
- Quid du respect de Cassation 27 avril 2012 (visant « *éléments probants* »)



Action judiciaire

❑ Cassation, 20 juin 2014:

- Cassation dit que l'administration qui se prévaut du délai de 7 ans (dans cadre action judiciaire) peut procéder à des investigations complémentaires au-delà du délai de prescription ordinaire de 3 ans;
- Cassation dit aussi pas de notification préalable obligatoire



Action judiciaire

❑ Gand 14 octobre 2014:

- Faut-il notifier avant recouvrement (cfr fraude)?
- Gand dit non: la notification des indices de fraude visée à l'article 84ter du Code TVA ne s'applique pas à la situation visée ici (action judiciaire – art. 81bis § 1, al 2, 2° Code TVA)



Action judiciaire

Délai de prescription prolongé en matière de TVA – Loi programme du 1^{er} juillet 2016

En matière de TVA, l'Administration peut avoir recours à un délai de prescription spécial lorsque des renseignements provenant de l'étranger, une action judiciaire, ou des éléments probants font apparaître que certaines infractions ont été commises en matière de TVA.

Le délai de prescription prolongé s'applique désormais nonobstant le fait que *"la réception du renseignement venant de l'étranger, l'action judiciaire, la prise de connaissance des éléments probants ou des indices de fraude fiscale [intervienne] avant [ou] après l'expiration du délai [normal] de prescription"*.



117

L'intention frauduleuse ou à dessein de nuire

NB : Lorsqu'une nouvelle loi allonge les délais de prescription, ces deniers sont en principe d'application immédiate : **les prescriptions en cours tombent sous l'application de la nouvelle loi et sont dès lors prolongées.**

Les infractions résultant de simples négligences, erreurs matérielles ou irrégularités commises de bonne foi, ... sont évidemment exclues

! Pas nécessairement une preuve absolue de l'intention frauduleuse ou du dessein de nuire → *OK si indices sérieux permettant de présumer l'existence de cette intention ou de ce dessein*



118

☐ La notification préalable en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire

L'administration TVA doit notifier, à **peine de nullité du redressement**, au préalable, par écrit et **de manière précise**, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause

➤ **Anvers 17 juin 2014 : situation d'un comptable – indice de fraude car « facturation fort tardive et intervenue largement après l'achèvement du service » et non reprise ou reprise tardive du CA dans déclaration TVA**

- Mentions insuffisantes selon Anvers pour justifier recours délai spécial fraude (= négligence et pas à de la fraude)
- Notification préalable nulle



☐ La notification préalable en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire

L'administration TVA doit notifier, à **peine de nullité du redressement**, au préalable, par écrit et **de manière précise**, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause

- ☐ Notification préalable requise avant investigations ... ou les délais d'investigation en matière de TVA versus impôts sur les revenus !

!!! Notion TVA ≠ notion impôts sur les revenus



- Impôts sur les revenus (article 333 al. 3 CIR):

- notification préalable = « condition sine qua non » pour investiguer pendant le délai de contrôle supplémentaire de 4 ans, « **chez** » le **contribuable** (→ *pas de notification si redressement à partir de l'office de contrôle !*)
- délais d'imposition = délais d'investigation

- TVA (article 84ter C TVA):

- notification préalable **toujours requise** pour procéder au redressement (circ. AFER 35/2009)
- délais de prescription ≠ délais d'investigation
- **Pas de limitation du délai d'enquête (cf. délai de conservation de 7 ans porté à 10 ans apd du 1/1/2023) : possibilité d'enquêter**



- *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Gand, 27 mars 2012

Gand, 21 janvier 2014

2 X Pas préalablement aux investigations mais seulement préalablement au recouvrement

(contra: Bruxelles, 19 mai 2011 et Trib 1^{ère} Inst Arlon 23 avril 2014)

Cassation 27 mars 2015

• *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Trib 1^{ère} Inst. Arlon 23 avril 2014

Opération débutant le 1^{er} juillet 2007 – mesures d’investigation:
contrôle le 26 juin 2011 – notification prolongation délai
prescription à 7 ans adressée le 10 novembre 2011 (application
article 81 bis § 1, al 2, 4° CTVA) – PV le 23 novembre 2011 –
contrainte 2 décembre 2011 - assujetti considère que la
contrainte est nulle vu absence de notification préalable des
indices de fraude sur base **article 84 ter CTVA**



• *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Trib 1^{ère} Inst. Arlon 23 avril 2014

- Tribunal indique que le texte de **l'article 84 ter CTVA** n'indique pas de manière claire quel est l'événement objectif préalablement auquel l'administration est tenue de notifier les indices de fraude;
- Le seul élément auquel se réfère le texte est le moment où l'adm « se propose d'appliquer le délai de prescription prévu par **l'article 81bis § 1^{er}, alinéa 2, 4° CTVA** ». Or si Adm décide de mener des investigations après l'expiration du délai ordinaire de 3 ans prévu à **article 81 § 1^{er} alinéa 1**, c'est nécessairement, indique le Trib, qu'elle se propose d'appliquer le délai prolongé;
- Ceci est d'autant plus soutenable qu'il y a eu volonté d'harmoniser l'article 84ter du CTVA avec **l'article 333 du CIR** et donc il convient de considérer que la notification préalable n'est pas seulement requise pour procéder au redressement durant le délai supplémentaire de 4 ans, mais aussi pour procéder à des investigations durant ce délai.

- *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Cassation 27 mars 2015

La Cour de cassation a tranché : la notification préalable qui est requise en matière de TVA lorsque l'Administration souhaite recourir au délai de prescription de sept ans applicable en cas de fraude, ne doit précéder que la « réclamation » de la TVA, et non les investigations, même si elles ont lieu après l'expiration du délai de prescription ordinaire



125

- *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Cassation 27 mars 2015

La Cour se fonde sur trois arguments :

- (1) le texte de la loi (**art. 84ter, CTVA**),
- (2) le fait que la disposition légale en question est reprise dans le chapitre XIV *'Poursuites et instances. Sûretés données au trésor'* du code de la TVA, et
- (3) le fait que la notion de *'délai d'investigation'* n'existe pas dans la législation TVA.

➤ Sur base de ces éléments, la Cour a déduit que l'Administration n'est tenue de procéder à la notification des indices de fraude fiscale que préalablement au recouvrement de la taxe pendant le délai supplémentaire de quatre ans.

126

- *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Cassation 27 mars 2015

±: cassation a finalement pris position sur le problème

∴: Mais la position adoptée par la Cour a pour inconvénient qu'elle constitue un recul par rapport à l'harmonisation souhaitée par les praticiens entre la procédure en matière de TVA et la procédure à l'impôt sur les revenus. Or, c'est précisément ce souhait d'harmonisation qui a amené le législateur, à la fin des années nonante, à instaurer en matière de TVA un système de notification préalable similaire à celui des impôts sur les revenus lorsqu'il y a fraude et que l'on se situe en dehors du délai ordinaire (délai d'imposition de trois ans à l'impôt sur les revenus ou délai de prescription de trois ans en matière de TVA). Le choix de la Cour de cassation dans le domaine de la TVA nous éloigne donc à nouveau de cette harmonisation.

- *Notification préalable aux investigations ou au redressement?*

Cassation 27 mars 2015: oui mais.... Gand 5 avril 2016 en attendant Cour Constitutionnelle...

- Gand s'est récemment penchée une nouvelle fois sur cette question: savoir si la notification en matière de TVA ne doit précéder que le redressement (auquel il est procédé à l'issue du délai de prescription triennal) ou bien si la notification doit déjà précéder les actes d'investigation posés en dehors du délai de prescription de trois ans.
 - Se référant aux trois arguments précités que Cassation a retenus, Gand a considéré que, sur le plan de la TVA, la notification doit seulement précéder le redressement et non les actes d'investigation qui sont effectués en dehors du délai de prescription de trois ans.
 - Mais, en même temps, la Cour trouve que ne serait pas manifestement infondé l'argument qui relève que cela peut être source de discrimination. Quand un contribuable subit un contrôle conjoint pour les mêmes opérations imposables, il est en effet confronté à deux règles de procédure différentes, selon que l'enquête est effectuée par des fonctionnaires de la TVA (la notification doit seulement précéder le redressement) ou par des fonctionnaires des contributions directes (la notification doit précéder les actes d'investigation). Selon le contribuable, il n'existe aucune justification satisfaisante à cette différence de traitement. La Cour d'appel de Gand a donc décidé de soumettre la question préjudicielle à la Cour constitutionnelle. Affaire à suivre...

- **Taxe sur la valeur ajoutée - Poursuites et instances - Prescription de l'action en recouvrement de droits - Délai de prescription prolongé en cas d'indices de fraude fiscale - Conditions d'application - Notification préalable - Différence de traitement selon l'administration fiscale qui mène l'enquête**

• **Arrêt de la Cour Constitutionnelle du 19.01.2017 -**

Un contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal visant des opérations imposables dans le délai de prescription ordinaire ou prolongé, en étant notamment soumis à des obligations de conservation et de collaboration, peut, compte tenu des circonstances concrètes, voir affecté son droit au respect de la vie privée, garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la CEDH et par les art. 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE.

Ces dispositions n'excluent pas l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée mais exigent que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit.

Ces dispositions engendrent de surcroît l'obligation positive, pour l'autorité publique, de prendre des mesures qui assurent le respect effectif de la vie privée, même dans la sphère des relations entre les individus. La lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un but reconnu et encouragé par la directive.

129

- **Taxe sur la valeur ajoutée - Poursuites et instances - Prescription de l'action en recouvrement de droits - Délai de prescription prolongé en cas d'indices de fraude fiscale - Conditions d'application - Notification préalable - Différence de traitement selon l'administration fiscale qui mène l'enquête**

• **Arrêt de la Cour Constitutionnelle du 19.01.2017**

En prolongeant le délai de prescription ordinaire pour le recouvrement de la TVA en cas de fraude et en prévoyant les mesures d'investigation qui, dans le cadre de la procédure fiscale, peuvent encore être exécutées pendant ce délai de prescription prolongé pour recouvrer les impôts, le législateur poursuit un objectif d'intérêt général.

Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur fiscal, lorsqu'il établit un régime fiscal, de définir les procédures et délais appropriés pour atteindre l'objectif.

Le législateur doit, à cet égard, rechercher un juste équilibre entre, d'une part, l'intérêt légitime qui commande de lutter contre la fraude, pour que l'impôt dû soit payé et, d'autre part, le souci de respecter les droits du contribuable. Toute ingérence doit être entourée de garanties effectives contre les abus et l'arbitraire, compte tenu de la nature et de la gravité de l'ingérence. Le contribuable doit au moins avoir la possibilité de solliciter a posteriori un contrôle juridictionnel effectif portant tant sur la légalité que sur la nécessité des actes d'investigation fiscale.

130

➤ **Taxe sur la valeur ajoutée - Poursuites et instances - Prescription de l'action en recouvrement de droits - Délai de prescription prolongé en cas d'indices de fraude fiscale - Conditions d'application - Notification préalable - Différence de traitement selon l'administration fiscale qui mène l'enquête**

• **Arrêt de la Cour Constitutionnelle du 19.01.2017**

Par son arrêt du 22 octobre 2013, la Cour de justice a jugé qu'il n'est pas absolument requis que le contribuable puisse exercer ses droits de la défense en ce qui concerne les investigations individuelles. Le législateur a en outre prévu d'autres garanties contre l'arbitraire et les abus en cas de recours au délai de prescription prolongé, ainsi que des sanctions. Ainsi, les indices de fraude fiscale sur lesquels se base l'administration fiscale doivent être communiqués au contribuable préalablement à la contrainte, de manière précise et par écrit, à peine de nullité du recouvrement de la TVA.

Par ailleurs, l'administration fiscale doit aussi, lorsqu'elle décerne une contrainte, respecter les principes généraux de bonne administration. En outre, le contribuable dispose de voies de recours contre une contrainte décernée par l'administration fiscale. En signifiant son opposition à la contrainte (article 89 al 2 CTVA), le contribuable peut en effet faire valoir, devant un juge de pleine juridiction, tous les griefs, notamment en ce qui concerne la base d'imposition, les irrégularités intervenues au cours de la phase d'investigation et le recouvrement lui-même. La procédure d'opposition interrompt également l'exécution de la contrainte. L'art 84ter CTVA ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

131

• *Fraude si assujetti « savait ou devait savoir »?*

Cassation, 25 février 2013

Un prix anormalement bas (pb) n'indique pas nécessairement une fraude à la TVA – juge de fond doit se prononcer souverainement en fait (prix bas pouvait être dû pour une fraude autre que TVA) (contra: Cass 18 juin 2009 – gsm)

(NB: application de l'article 79 § 2 al 2 – rejet droit à déduction + application article 51bis § 4 Code TVA: responsabilité solidaire du paiement de la TVA non payée)



132

Eléments probants venus à la connaissance de l'Administration (**Cass., 27 avril 2012** et **Cass., 17 octobre 2013**)



133

Que retenir de l'arrêt de la Cour de cassation du 27 avril 2012 en attendant la loi-programme du 1/7/2016 ?

- **Que l'Adm. aurait sans doute préféré obtenir une décision « inversée » de la Cour de cassation :**
 - **plage de réception des éléments : après le délai normal de 3 ans**
 - **pouvoirs d'investigation : limités aux seuls éléments probants, sans investigations complémentaires**
- **Où est la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux ?**
- **Projet futur d'adapter le Code de la TVA ... pour une réception des éléments entre 3 et 7 ans**

134

- Qu'en principe (?), les enseignements de l'arrêt de la Cour de cassation **ne trouvent pas à s'appliquer**, en ce qui concerne la plage de réception des éléments, :
 - au délai de 7 ans pour fraude fiscale ...
 - ni à celui d'un dossier judiciaire (souvent lié à des éléments de fraude) ...
 - et non plus à celui d'un renseignement obtenu de l'étranger
- En revanche, les enseignements de la Cour au sujet des pouvoirs d'investigation **s'appliquent aux 3 autres délais de 7 ans ...**

• *Cassation, 17 octobre 2013 (Anvers 22 mars 2011):*

- Cassation constate d'abord qu'il résulte des TP relatifs au délai de prescription spécial que « *le législateur a voulu porter le délai de prescription à sept ans lorsque l'infraction à la loi est mise en lumière par suite, entre autres, d'éléments probants* » ;
- Selon la Cour, lesdits éléments ne doivent pas "*apporter la preuve des différentes opérations imposables qui n'ont pas été déclarées*"; il suffit qu'ils "*fassent apparaître une augmentation du chiffre d'affaires non déclarée ou une fraude et que l'Administration, se fondant sur ces éléments, puisse démontrer, à la lumière d'un autre moyen de preuve, quelles opérations imposables n'ont pas été déclarées par l'assujetti et de quel montant de la taxe il est redevable*"



• *Cassation, 17 octobre 2013 (Anvers 22 mars 2011):*

➤ Mais Cass précise son raisonnement...

➤ ... et ajoute, dans un deuxième considérant, que *"si l'Administration avait déjà connaissance, durant le délai de prescription ordinaire de trois ans, de la non-déclaration d'une opération imposable en Belgique ou de l'application illicite d'une déduction de la taxe, les éléments probants ne pouvaient plus faire apparaître l'existence de celles-ci"* ;

➤ Par conséquent, le délai de prescription prolongé *"ne peut pas être appliqué si l'Administration était déjà au courant desdits éléments durant le délai de prescription ordinaire de trois ans"* ;

➤ Sur base des circonstances de fait, les juges d'appel anversoïis avaient considéré qu'il en était bien ainsi en l'espèce. Il s'ensuit qu'ils ont pu *"légalement [décider], pour ces motifs, que [l'Administration] ne pouvait pas faire usage du délai [de sept ans]"*.

• *Cassation, 17 octobre 2013 (Anvers 22 mars 2011):*

➤ Commentaires:

- Par ce deuxième considérant, Cass a probablement considéré que les éléments probants ne peuvent plus « faire apparaître » (au sens art. 81bis CTVA) une infraction lorsque celle-ci était déjà mise en lumière par d'autres éléments dont disposait l'Adm.
- Sur cette base, si une infraction a déjà été mise en lumière, elle ne peut pas l'être (à nouveau) par des « éléments probants » obtenus par la suite. Les TP évoqués par Cass indiquent eux aussi que l'infraction doit avoir été mise en lumière « par suite » des éléments probants obtenus (étant entendu que lesdits éléments peuvent être complétés, selon JP Cass, par un autre moyen de preuve).
- Or ce n'était pas le cas en l'espèce : ce n'était pas « par suite » du contrôle de l'inspection sociale que l'infraction avait été mise en lumière, puisque l'Adm était déjà au courant de celle-ci avant (mais n'avait pas réagi à temps, en raison de sa propre « défaillance »). La seule chose que les éléments probants pouvaient encore faire en l'espèce, était de « confirmer » l'infraction. Mais c'était insuffisant pour pouvoir appliquer le délai spécial.

Délai de prescription prolongé en matière de TVA – Loi programme du 1^{er} juillet 2016

En matière de TVA, l'Administration peut avoir recours à un délai de prescription spécial lorsque des renseignements provenant de l'étranger, une action judiciaire, ou des éléments probants font apparaître que certaines infractions ont été commises en matière de TVA.

Le délai de prescription prolongé s'applique désormais nonobstant le fait que "*la réception du renseignement venant de l'étranger, l'action judiciaire, la prise de connaissance des éléments probants ou des indices de fraude fiscale* [intervienne] *avant [ou] après l'expiration du délai [normal] de prescription*".



4. Modes de recouvrement des sommes réclamées à l'assujetti



Petites questions.....

11. Peut-on avoir une saisie sur base d'un PV?

- OUI
- NON

12. Peut-on agir en justice sur base d'un PV?

- OUI
- NON



Introduction: dette TVA

Comptes courants et comptes spéciaux:

Les comptes spéciaux sont-ils courants?



☐ La transaction

La transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.

Le Code de la TVA prévoit que le Ministre des Finances conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt. Elles ne portent donc que sur des questions de fait et non des questions de droit.



☐ La contrainte (**jusque 1/4/2019**) – Registre de perception et de recouvrement (RPR)



1. Définition et caractéristiques générales

La contrainte est un acte extrajudiciaire employé par l'administration comme titre exécutoire pour le recouvrement des sommes dues au Trésor

Elle est décernée par le receveur du bureau de recettes dont relève l'assujetti et est rendue exécutoire par le visa du Directeur régional de l'administration de la TVA

Elle peut être portée à la connaissance du débiteurs soit, par notification par pli recommandé à la poste, soit par signification par exploit d'huissier de justice avec commande de payer

!!! Le procès-verbal relevant les infractions doit être OBLIGATOIREMENT joint en même temps que la contrainte (→ affaire FORTIS)

2. Forme de la contrainte / RPR

La loi ne prévoit aucune forme solennelle mais il est évident qu'elle doit comporter certaines mentions (identification du débiteur, signature du receveur, visa, etc.)



145

3. Délai d'établissement de la contrainte/Registre de perception et de recouvrement

Il n'existe aucun délai pour l'établissement de la contrainte, hormis le délai de prescription

4. Effets de la contrainte/RPR

- Interruption du délai de prescription;
- Possibilité d'inscription de l'hypothèque légale;
- Possibilité de s'opposer à la contrainte pour le redevable;
- Non suspension des intérêts moratoires.



146



Dans la procédure actuelle en matière de TVA,

c'est le receveur qui clôture la procédure informelle de concertation et de dialogue en décernant une « contrainte » (art. 85, CTVA).

La contrainte décernée ne peut être contestée que par l'introduction d'une action en justice (art. 89, CTVA).

Cette procédure via « contrainte » est remplacée par une sorte « d'enrôlement » automatique, à l'instar des impôts sur les revenus. La mention dans le « registre de perception et de recouvrement », comme se nommera le « rôle » en matière de TVA, formera également un titre exécutoire.

Et tout comme c'est le cas pour la contrainte, cette mention dans le registre précité ne pourra être contestée que par l'introduction d'une action en justice.

LawTax - Tainmont/Joly - Procédure TVA - E.S.S.F. - mai 2019

147



• Action en justice – aussi en absence de contrainte?

Cassation 13 avril 2012

Une action en justice peut être recevable, même en l'absence de toute contrainte. Mais la Cour ne se prononce pas à partir de quel moment précis une action peut être introduite. Il faut une « contestation relative à l'application d'une moi d'impôt » et l'assujetti doit pouvoir justifier de l'intérêt requis.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

148

148

Contrainte/RPR

- Cassation 10 janvier 2013
- Cassation 15 février 2013
- Gand 29 octobre 2013
- Cassation 12 novembre 2014 (la perte de la valeur probante spécifique d'un PV n'entraîne pas automatiquement la nullité de la contrainte basée sur ce PV)

Problématique de la motivation de la contrainte et de son délai d'envoi...



Contrainte/RPR

- Bruxelles 20 juin 2013

Après avoir annulé une contrainte vu défaut de motivation, la Cour estime néanmoins devoir examiner le fond du contentieux vu caractère d'ordre public de l'impôt (et ce qq soit la nullité dont est entachée la décision administrative)

- Cassation 22 mai 2014 et 9 octobre 2014

Vu que la loi fiscale est d'ordre public, le juge est tenu de décider lui-même de décider en fait et en droit de l'existence d'une dette d'impôt lorsqu'il y est invité par les demandes introduites par les parties.

Lorsque le contribuable demande l'annulation de la contrainte et remboursement des sommes payées, le juge doit se prononcer sur l'existence de la dette d'impôt. Aussi non, il n'a pas légalement justifié sa décision.

Annulation d'une contrainte : que doit décider le juge ?

Cass., 23 décembre 2016

- Selon la Cour de cassation, lorsque, dans le cadre de son action en justice, un assujetti demande non seulement l'annulation de la contrainte décernée par l'Administration de la TVA, mais également le remboursement des sommes qu'il a payées, le juge ne peut pas - lorsqu'il constate que la contrainte est nulle - ordonner automatiquement le remboursement des sommes payées : eu égard au caractère d'ordre public de la loi fiscale, il lui faut d'abord, dans une telle situation, "**décider lui-même [...] de l'existence de la dette [de TVA]**". Par conséquent, il "**ne peut ordonner le remboursement sans avoir examiné si la taxe était ou non due**" (Cass., 3 mars 2011).



Contrainte/RPR

• Cassation 21 novembre 2014

Principe: L'exécution d'une contrainte TVA "**ne peut être interrompue que par une action en justice**" (art. 89, al. 2 CTVA).

En l'espèce: L'Adm TVA notifie une contrainte. Le même jour, l'assujetti introduit action en justice pour faire opposition à cette contrainte. Deux jours plus tard, l'Administration fait pratiquer une saisie-arrêt-exécution, par exploit d'huissier de justice. Cette saisie est-elle régulière?

Bruxelles a estimé que **oui**, car lors de la signification de la saisie, l'Adm n'avait pas encore connaissance de l'opposition à la contrainte. Bruxelles considérait que les effets de l'interruption d'une contrainte ne pouvaient - eu égard au '*principe de la loyauté du procès*' - intervenir qu'à partir du moment où l'Adm avait connaissance, ou au moins aurait pu avoir connaissance, de l'acte d'interruption (introduction action en justice portant opposition) - (**Bruxelles, 28 juin 2011, non publié**).

Contrainte/RPR

- Cassation 21 novembre 2014

Par conséquent, selon Bruxelles, une saisie-exécution pratiquée après l'introduction de l'opposition, mais avant la prise de connaissance de celle-ci par l'Administration serait - dans cette optique - valable.

Cassation casse: Lorsqu'une partie s'oppose à une contrainte en matière de TVA et qu'elle introduit sa défense par une requête contradictoire, le juge est saisi de l'affaire "*à la date du dépôt de cette requête*". L'interruption de l'exécution de la contrainte devient "*effective à cette date*"; et ce, "*sans que la notification à la partie adverse de l'acte portant interruption soit requise*". "*Le principe de la loyauté du procès n'y change rien*", estime la Cour de cassation.

❏ Les saisies

Les saisies sont un moyen destiné à permettre aux créanciers de contraindre leurs débiteurs à exécuter leurs obligations, elles assurant le droit de gage du créancier sur les biens de son débiteur

On parle de saisie-exécution mobilière, de saisie-exécution immobilière ou de saisie-arrêt-exécution selon que le bien concerné est de nature mobilière, immobilière ou incorporelle

La saisie peut également être conservatoire



☐ Les sûretés

Les sûretés sont des garanties que la loi met à la disposition des créanciers

1. Privilège général sur les meubles

Le privilège est le droit que la qualité de la créance donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers, même hypothécaires, sur le prix, soit de l'ensemble du patrimoine du débiteur, soit de certains biens déterminés



155

Le privilège porte sur tous les revenus et biens meubles du redevable, à l'exception des navires et bateaux

Il garanti le recouvrement de la taxe, des intérêts de retard et des frais de poursuite mais pas celui des amendes fiscales

2. L'hypothèque légale

L'hypothèque est un droit réelle accessoire sur les immeubles, les navires et les bateaux donnés en garantie d'une obligation

Elle peut porter sur les immeubles par nature situés en Belgique, les droits réels relatifs à ces immeubles et sur les navires et bateaux immatriculés en Belgique

L'inscription de l'hypothèque légale peut être requise sur base de la contrainte

156

• Recouvrement

Surséance indéfinie au recouvrement (QP n° 148 de Mme Van Cauter du 2 février 2015)

Commission de recours: en 2014: 133 dossiers introduits – 108 traités – 95 décisions négatives de surséance – 13 décisions positives

Procédure similaire impôts directs (article 413bis et suivants) – TVA (article 84quinquies et suivants) : demande unique possible pour les deux matières auprès de la direction régionale compétente

Pas encore de modèle de requête commune (c'est prévu)

Les personnes physiques, les assujettis actifs à la TVA peuvent demande une surséance indéfinie au recouvrement en ID pas en TVA...

• Recouvrement et organisation d'insolvabilité

Bruxelles 12 novembre 2013

- **Commerçante – faillite clôturée pour insuffisance d'actif**
- **Renonciation à la succession de son père – mais acceptation de la succession sous bénéfice d'inventaire au nom de sa fille mineure**
 - **Administration assigne en son nom personnel et en sa qualité de représentante légale de sa fille mineure devant tribunal aux fins de lui déclarer inopposable l'acte de renonciation à la succession et de l'autoriser à accepter la part de l'intéressée dans la succession de son père**



Jusque fin 2018 en matière de TVA,

c'est le receveur qui clôture la procédure informelle de concertation et de dialogue en décernant une « contrainte » (art. 85, CTVA).

La contrainte décernée ne peut être contestée que par l'introduction d'une action en justice (art. 89, CTVA).



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

159

Depuis 2019 en matière de TVA,

La loi du 26 novembre 2018 a modifié le CTVA (art. 85 et suivants) en ce qui concerne l'établissement du titre exécutoire en cas de non-paiement de dettes TVA :

les contraintes administratives TVA sont remplacées par un registre de perception et recouvrement

La circulaire 2019/C/33 concernant l'automatisation du titre exécutoire en matière de TVA du 25 avril 2019 commente ces modifications.

Les adaptations aux ARE n° 4, 15, 24, 31, 41 et 56 CTVA sont simplement techniques.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

160

I. But de la loi

- harmonisation des processus de recouvrement des créances fiscales via remplacement des contraintes administratives TVA individuelles par un titre exécutoire à caractère général – un « **registre de perception et recouvrement** » – qui est établi périodiquement de manière automatisée, à l'instar du rôle en matière d'ISR;
- harmonisation des règles en matière d'intérêts TVA pour les rapprocher de celles relatives aux intérêts en matière d'ISR.

Par ailleurs, dans un souci de simplification administrative, de récentes modifications ont été apportées, en ce qui concerne la notification de la justification des dettes TVA, à l'article 85 du CTVA.



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

161

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Communication préalable de la justification de la dette TVA

Comme un registre de perception et recouvrement est établi de manière automatisée et a un contenu forcément réduit, l'adm doit communiquer au redevable, à un moment quelconque mais au + tard 1 mois avant la reprise de la dette TVA dans un registre de perception et recouvrement, la justification de la dette TVA.

La date de la notification est le 3^{ème} jour ouvrable suivant la date à laquelle la justification de la dette TVA a été remise au prestataire de service postal universel.

Le délai minimum d'un mois ne s'applique toutefois pas lorsque les droits du Trésor sont en péril (p. ex. prescription imminente, ébranlement du crédit du redevable, cessation de paiement, départ imminent à l'étranger, faillite, etc.). Dans ce cas, la communication de la justification de la dette TVA doit intervenir au plus tard au moment de sa reprise dans un registre de perception et recouvrement.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

162

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Communication préalable de la justification de la dette TVA

- Si le redevable PP n'a pas ou plus de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, la justification de la dette TVA est adressée au procureur du Roi à Bruxelles.
- Par ailleurs, la justification de la dette TVA pourra, moyennant l'accord explicite du redevable et selon les modalités à déterminer par le Roi, être portée à sa connaissance par voie électronique. Dans ce cas, la mise à disposition par voie électronique vaudra valablement notification de la justification de la dette TVA.
- La communication de la justification de la dette TVA relève de la motivation formelle du registre de perception et recouvrement et consiste en la mise à connaissance du redevable des considérations de droit et de fait – ou encore l'objet et le fondement – de la dette TVA reprise au registre de perception et recouvrement.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

163

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Communication préalable de la justification de la dette TVA

Comme sous le régime de la contrainte administrative TVA, ces considérations de droit et de fait (la justification) de la dette TVA peuvent se retrouver:

- soit dans un compte spécial,
- soit dans un procès-verbal,
- soit dans tout autre document, tel un relevé de régularisation, par lequel les fonctionnaires de l'adm qui a la TVA dans ses compétences (services de taxation) communiquent aux redevables l'existence d'une dette TVA.

L'administration est toutefois dispensée de l'envoi de la justification de la dette TVA, lorsque cette dette TVA en principal (la taxe):

- soit découle d'une déclaration introduite par l'assujetti, qu'il s'agisse d'une déclaration périodique, spéciale, électronique ou papier,
- soit fait l'objet d'une reconnaissance de dette par l'assujetti.

Dans ces cas, la déclaration ou la reconnaissance de dette vaut notification de la justification de la dette TVA non seulement pour la taxe, mais également pour les intérêts de retard, les accessoires et les amendes fiscales proportionnelles y liés.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

164

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Communication préalable de la justification de la dette TVA

Enfin, l'obligation de communication préalable de la justification de la dette TVA ne s'applique pas en cas de taxation d'office.

L'article 67, alinéa 2 du CTVA et l'article 1er de l'AR n° 9 du 12 mars 1970 relatif à la taxation d'office en matière de TVA prévoient en effet déjà la mise à connaissance du redevable du montant et de la justification de l'imposition un mois avant la taxation d'office.



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

165

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Reprise des dettes TVA dans un registre de perception et recouvrement en cas de non-paiement

En cas de non-paiement d'une dette TVA, celle-ci est désormais reprise dans un registre de perception et recouvrement, lequel constitue – en lieu et place de la contrainte administrative TVA – le titre exécutoire pour le recouvrement de la dette TVA et concrétise celle-ci.

Toutefois, **à la différence de la contrainte administrative TVA** qui constitue un titre exécutoire individuel, un registre de perception et recouvrement est une liste générale établie périodiquement et de manière automatisée qui reprend les dettes TVA de plusieurs redevables, même si rien n'empêche qu'un registre de perception et recouvrement ne contienne, dans certains cas, qu'une seule dette TVA.

Si les registres de perception et recouvrement TVA sont en principe établis de manière automatisée, aucune disposition légale n'interdit qu'un tel registre soit, dans des circonstances particulières, établi de manière manuelle, comme cela peut survenir pour le rôle en matière d'impôts sur les revenus, précise la circulaire.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

166

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Reprise des dettes TVA dans un registre de perception et recouvrement en cas de non-paiement

Les registres de perception et recouvrement :

- peuvent faire l'objet de **rectifications** (registres de perception et recouvrement rectificatifs) lorsque les montants portés au registre doivent être revus (p. ex. en cas d'erreurs matérielles commises lors de l'établissement du registre de perception et recouvrement) ;
- sont **formés et rendus exécutoires par l'administrateur général** de l'administration en charge de la TVA (services de taxation), ou par un fonctionnaire délégué par lui.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

167

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Envoi d'un avis de perception et recouvrement

Le redevable est informé reprise dette TVA dans un registre de perception et recouvrement – c'est-à-dire dans un titre exécutoire en vue du recouvrement de sa dette – par l'envoi qui lui est fait d'un **avis de perception et recouvrement**.

Cet avis, qui lui est adressé par courrier ordinaire, reprend notamment :

- ses données d'identification ;
- le montant de sa dette TVA, en taxe, amendes, intérêts et accessoires, tel qu'il a été repris au registre de perception et recouvrement ;
- la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement.

Une invitation à payer les sommes dues est en règle également jointe à l'avis de perception et recouvrement.

Comme pour la justification de la dette TVA, l'avis de perception et recouvrement pourra, moyennant accord explicite redevable et selon modalités à déterminer par AR, être portée à sa connaissance par voie électronique. Dans ce cas, la mād par voie électronique vaudra valablement envoi de l'avis de perception et recouvrement.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

168

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Force exécutoire du RPR à l'égard des codébiteurs

Tout comme le rôle en ISR, le RPR est exécutoire non seulement à l'encontre de la personne qui y est nommément désignée (le débiteur initial), mais également à l'encontre des personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette TVA (ou d'une partie de celle-ci) en vertu du CTVA et de ses arrêtés d'exécution ou du droit commun (les codébiteurs).

Peuvent par exemple ainsi avoir la qualité de codébiteur :

- le cocontractant du redevable de la TVA en application art 51bis, § 1er du CTVA ;
- les membres d'une unité TVA en application art 51ter du CTVA ;
- le représentant responsable en application de l'art 55, § 4 du CTVA ;
- les auteurs ou complices d'infractions en application de l'art 73sexies du CTVA ;
- le cessionnaire d'un ensemble de biens en application art 93undecies B, § 2 du CTVA ;
- l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée en application de l'article 352 du Code des sociétés.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

169

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Force exécutoire du RPR à l'égard des codébiteurs

Le receveur peut donc mener sur base du RPR établi au nom du débiteur initial des poursuites à charge d'un **codébiteur**. Il s'agit seulement d'une faculté: l'administration peut également reprendre la dette TVA (ou une partie de celle-ci) dans un RPR au nom du codébiteur lui-même.

Lorsque les poursuites se basent sur un RPR au nom du débiteur initial, la dette TVA (ou une partie de celle-ci) ne peut toutefois être recouvrée par voies d'exécution à charge du codébiteur qu'à l'expiration d'un **délai d'1 mois** à compter du 3ème jour ouvrable qui suit la date d'envoi au codébiteur d'une sommation de payer contenant une copie de l'avis de perception et recouvrement, les causes légales ou réglementaires et le montant de la dette à sa charge.

Ce délai d'attente d'1 mois n'est pas applicable dans les situations où les droits du Trésor sont en péril (p. ex. prescription imminente, ébranlement du crédit du codébiteur, départ imminent à l'étranger, etc.).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

170

II. Le registre de perception et recouvrement, nouveau titre exécutoire TVA

Force exécutoire du RPR à l'égard des codébiteurs

Par causes légales ou réglementaires, il y a lieu d'entendre la base légale ou réglementaire en vertu de laquelle le codébiteur est tenu au paiement de tout ou partie de la dette TVA du débiteur initial, ainsi que le fondement de cette dette TVA. Une copie de la justification de la dette TVA est à cet effet généralement jointe à la sommation de payer.

Cette sommation de payer est adressée au codébiteur par courrier ordinaire. Lorsque le codébiteur PP n'a pas – ou plus – de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, la sommation de payer est adressée au procureur du Roi à Bruxelles.

Cette sommation de payer n'est requise que pour la mise en œuvre des voies d'exécution (saisies exécutions du droit commun en ce compris le commandement préalable) et la saisie-arrêt exécution simplifiée visée à l'article 85bis du CTVA.

L'adm ne doit donc pas adresser cette sommation au codébiteur pour la mise en œuvre à son égard d'autres mesures destinées à obtenir le paiement ou à garantir le recouvrement de la dette TVA, telles que par ex une saisie conservatoire du Code judiciaire.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

171

III. Prescription de la dette TVA reprise dans un RPR

Report de la prescription de **5 ans** à compter de la date d'exécutoire du RPR

Lorsque la dette TVA est reprise dans un RPR rendu exécutoire, la prescription de l'action en recouvrement de cette dette n'est désormais acquise qu'à l'expiration d'un délai de 5 ans à compter de la date d'exécutoire du RPR (**art. 85 § 4 nouveau CTVA**).

Il s'agit donc d'un report de l'expiration du délai de prescription (initial) tel que déterminé par **l'article 81bis du CTVA**.

Ainsi, **par exemple**, si une dette TVA prescrit initialement au 31 décembre 2020 mais est reprise dans un RPR rendu exécutoire le 10 juin 2019, la prescription de cette dette TVA est reportée au 10 juin 2024.

Le report de l'expiration du délai de prescription de la dette TVA a donc lieu au jour où est rendu exécutoire le registre de perception et recouvrement auquel elle est reprise, indépendamment de la date à laquelle l'avis de perception et recouvrement est adressé au redevable.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

172

III. Prescription de la dette TVA reprise dans un RPR

Report de la prescription de **5 ans** à compter de la date d'exécutoire du RPR

Ce report de l'expiration du délai de prescription :

- n'intervient que pour autant que la reprise de la dette TVA dans un RPR rendu exécutoire ait lieu avant l'expiration du délai de prescription (initial) de cette dette (délai de prescription – initial - éventuellement déjà interrompu ou suspendu conformément à l'**art 83 du CTVA**, p. ex. interruption par une renonciation au temps couru de la prescription ou par la signification d'une saisie conservatoire, suspension par une instance en justice), avant que la dette TVA soit reprise dans un RPR. Une dette TVA qui serait déjà prescrite au moment de sa reprise dans un RPR rendu exécutoire resterait donc prescrite ;

- ne fait pas obstacle à ce que ce délai de prescription de 5 ans à compter de la date d'exécutoire du RPR soit également interrompu ou suspendu conformément à l'**art 83 du CTVA**.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

173

III. Prescription de la dette TVA reprise dans un RPR

Interruption de la prescription par envoi recommandé d'une sommation de payer

La notification par lettre recommandée d'une sommation de payer la dette TVA reprise dans un RPR rendu exécutoire, accompagnée d'une copie de l'avis de perception et recouvrement, **interrompt le délai de prescription pour le recouvrement** de cette dette. Cette notification permet au receveur d'interrompre le délai de prescription à l'approche de son expiration, tout en réduisant les frais de justice dans l'intérêt du redevable.

La remise de la pièce à la poste (actuel prestataire de service postal universel) vaut notification à compter du 3ème jour ouvrable suivant.

Cette notification est adressée par lettre recommandée au destinataire établi tant en Belgique qu'à l'étranger.

Lorsque le destinataire PP n'a pas – ou plus – de domicile connu en Belgique ou à l'étranger, la notification est adressée par lettre recommandée au Procureur du Roi à Bruxelles.

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

174

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Privilège général et hypothèque légale

Compte tenu de l'étendue de la force exécutoire du RPR, l'administration bénéficie du privilège général et de l'hypothèque légale à l'encontre des redevables de la dette TVA, en ce compris toute personne non reprise à un RPR mais tenue au paiement de la dette en vertu du CTVA et des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun.

Comme sous le régime de la contrainte administrative TVA, il importe donc peu qu'il s'agisse d'un redevable à titre de débiteur principal ou d'un redevable à titre de codébiteur.

Quant à l'inscription de l'hypothèque légale, le receveur – et non plus le Ministre des finances ou son délégué – peut désormais la requérir à compter de la date d'exécutoire du RPR, sur présentation d'une copie de l'avis de perception et recouvrement (**art. 88 nouveau du CTVA**).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

175

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Mise en œuvre des poursuites par huissier de justice

Pour la mise en œuvre des voies d'exécution forcée du Code judiciaire (saisies exécutions du droit commun en ce compris le commandement préalable), le receveur remet à l'huissier de justice une copie de l'avis de perception et recouvrement (**art 89 al. 1^{er} nouveau CTVA**).

La remise de ce document à l'huissier de justice constitue donc désormais le mandat impératif qui lui est donné d'exécuter le titre exécutoire, et le fondement des voies d'exécution forcée.

Par ailleurs, comme pour la contrainte administrative TVA, l'exécution du RPR ne peut être interrompue que par une action en justice (**art 89 al. 2 nouveau CTVA**).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

176

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Mesures conservatoires ou de garantie pour la dette TVA contestée

Comme le permet jusqu'à présent la contrainte administrative TVA notifiée ou signifiée, le receveur peut, en cas d'action en justice, faire procéder sur la base d'une copie de l'avis de perception et recouvrement à des saisies conservatoires ou à toutes autres mesures destinées à garantir le recouvrement de la dette TVA contestée (p. ex. inscription de l'hypothèque légale) (**art 89 bis nouveau CTVA**).

Le receveur ne doit donc pas demander une autorisation préalable au juge des saisies pour faire procéder par huissier de justice, pour la dette TVA contestée, à une saisie conservatoire, qu'elle qu'en soit la nature.

La saisie conservatoire doit bien entendu respecter l'ensemble des conditions requises en matière de saisie conservatoire (**art 1413 et 1415 Code Judiciaire**).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

177

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Intérêts de retard et intérêts moratoires

Plusieurs modifications sont apportées aux règles en matière d'intérêts visées à l'**art 91 du CTVA** pour les rapprocher de celles relatives aux intérêts en matière d'ISR :

1° la terminologie est adaptée :

- l'intérêt dû par le redevable sur les sommes à recouvrer, qu'elle qu'en soit leur nature (p. ex. les amendes), est désormais dénommé « **intérêt de retard** », tandis que l'intérêt accordé par l'Etat sur les sommes à restituer, qu'elle qu'en soit leur nature, est dénommé « **intérêt moratoire** » ;

- la notion de « *taux fixé en matière civile* » est remplacée par la notion de « *taux de l'intérêt légal en matière fiscale* », sans que cela ait d'incidence sur le taux qui est actuellement fixé à 7 % l'an ;

2° aucun intérêt de retard n'est dû par le redevable et aucun intérêt moratoire n'est accordé par l'Etat lorsque cet intérêt n'atteint désormais 5 euros par mois (en lieu et place de 2,50 euros). Ce minimum mensuel d'intérêt ne s'applique pas pour l'intérêt moratoire visé au **nouvel art 91§ 4 CTVA** (applic. règles en matière civile);

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

178

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Intérêts de retard et intérêts moratoires

Plusieurs modifications sont apportées aux règles en matière d'intérêts visées à l'**art 91 du CTVA** pour les rapprocher de celles relatives aux intérêts en matière d'ISR :

3° l'intérêt de retard sur les sommes à recouvrer non visées à l'**art 91§§ 1^{er} et 2 CTVA** (p. ex. les amendes) est, conformément au **nouvel art 91§ 2bis CTVA**, dorénavant dû de plein droit par le redevable à compter (sous le régime de la contrainte administrative TVA, cet intérêt commence en règle à courir à compter de la notification ou de la signification de la contrainte, celle-ci valant mise en demeure selon les règles du droit civil):

- de la date d'exécutoire du RPR lorsque ces sommes sont reprises à un RPR ;
- du moment où la décision judiciaire portant condamnation au paiement de ces sommes est coulée en force de chose jugée dans les autres cas (rare: cas où une décision judiciaire prononce expressément la condamnation du redevable au paiement de sommes non visées à l'**art 91§§ 1^{er} et 2 CTVA**).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

179

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Intérêts de retard et intérêts moratoires

Cet intérêt de retard est calculé mensuellement au taux de l'intérêt légal en matière fiscale sur le total des sommes dues arrondi à la dizaine d'euros inférieure, toute fraction de mois étant comptée pour un mois entier (et minimum mensuel d'intérêt de 5 euros).

Quant à l'intérêt moratoire accordé par l'Etat sur les sommes à restituer qui ne sont pas visées à l'**art 91§ 3 CTVA**, il reste dû comme jusqu'à présent au taux de l'intérêt légal en matière fiscale (actuellement 7 % l'an) et selon les règles établies en matière civile (**art 91§ 4 nouveau CTVA**) .

Enfin, **le conseiller général est désormais expressément autorisé à accorder l'exonération de l'intérêt de retard dû par le redevable**, conformément au **nouvel art 91§ 2bis CTVA**, sur les sommes à recouvrer qui ne sont pas visées à l'**article 91§§ 1^{er} et 2 CTVA** (p. ex. les amendes).

C. Joly - L. Tainmont - SOUS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

180

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Saisie administrative à caractère conservatoire (art. 52bis du CTVA)

Vu remplacement de la contrainte administrative TVA par un RPR, la procédure de saisie conservatoire de biens meubles par les agents de l'administration en charge de la TVA (services de taxation) lorsqu'ils constatent à l'occasion de leurs investigations un faisceau d'indices concordants de fraude grave, organisée ou non, est adaptée.

Sous le régime de la contrainte administrative TVA, une telle contrainte relative à la dette TVA doit à peine de nullité de la saisie être décernée endéans les **3 mois** qui suivent la notification du procès-verbal de saisie, et ne peut être notifiée ou signifiée au saisi qu'après la validation de la saisie par le juge des saisies. C'est par cette seule notification ou signification de la contrainte que la saisie conservatoire est convertie en saisie exécutoire.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

181

IV. Adaptation des procédures de recouvrement et de saisie administrative à caractère conservatoire

Saisie administrative à caractère conservatoire (art. 52bis du CTVA)

A l'avenir, la dette TVA doit à peine de nullité être reprise dans ce même délai de **3 mois** dans un RPR rendu exécutoire, et l'avis de perception et recouvrement ne peut être adressé au saisi qu'après la validation de la saisie par le juge des saisies.

Cet avis de perception et recouvrement doit, dans cette hypothèse, être notifié au saisi par lettre recommandée, la remise de la pièce à la poste (actuel prestataire de service postal universel) valant notification à compter du 3ème jour ouvrable suivant. C'est désormais par cette seule notification de l'avis de perception et recouvrement que la saisie conservatoire est convertie en saisie exécutoire (**art 52 bis § 3 nouveau Code TVA**).



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

182

V. Entrée en vigueur et mesure transitoire

La loi précitée du 26 novembre 2018 modifiant le CTVA, les modifications récentes à l'article 85 du CTVA en ce qui concerne la notification de la justification des dettes TVA sont entrées en vigueur le **1^{er} avril 2019**.

Toutefois, afin d'assurer la sécurité juridique des actes déjà posés par l'adm, les modifications ainsi apportées au CTVA et à ses ARE ne s'appliquent pas aux contraintes administratives TVA notifiées ou signifiées avant le 1^{er} avril 2019. A l'égard de ces contraintes, les anciennes dispositions du CTVA et de ses arrêtés d'exécution continuent donc à s'appliquer.

Cela implique également que toute dette TVA pour laquelle un titre exécutoire doit être établi à l'encontre d'un redevable à compter du 1^{er} avril 2019, doit être reprise dans un RPR rendu exécutoire et ne peut plus faire l'objet d'une contrainte administrative TVA.

Ainsi, par ex lorsqu'une contrainte adm TVA est annulée ou retirée, l'adm ne peut – à compter du 1^{er} avril 2019 – établir un nouveau titre exécutoire pour la dette TVA concernée que par la reprise de celle-ci dans un RPR pour autant bien entendu que la prescription de l'action en recouvrement ne soit pas encore acquise.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

183

Le nouveau code du recouvrement des impôts

(Loi du 13 avril 2019, MB, 30 avril 2019 –
Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3625/001)



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

184

184

Introduction

Le nouveau code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales a été voté par la loi du 13 avril 2019.

Les travaux parlementaires nous informent que le nouveau code s'inscrit dans un souci d'harmoniser les procédures fiscales.

A ce titre, il doit être perçu comme une première étape dans l'instauration d'un "Codex global de Fiscalité fédérale".

Le législateur souhaitait par ailleurs réaliser une modernisation des procédures actuelles afin de parvenir à un système performant permettant "d'augmenter de manière significative le recouvrement" (*Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3625/001, p. 3-4*).



185

Introduction

La condition de base est que le SPF Finances assure le recouvrement.

En ce qui concerne le champ d'application du code, il est important de souligner que :

- la perception "pure" ou "spontanée" des créances (perception spontanée de la TVA, mais aussi des précomptes, la perception de l'impôt dans le délai de paiement, ...) ne tombe pas dans le champ d'application du code. Cette perception continue donc d'être régie par les différents codes fiscaux (*Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 11*);
- le code n'étant pas un système fermé, les lois fiscales de même que les dispositions légales et réglementaires afférentes aux créances non fiscales et le droit commun restent d'application, pour autant qu'ils soient "*compatibles avec*" le code (art. 1, al. 3).....



186

Introduction

L'article 6 du code de recouvrement des impôts contient le principe selon lequel le recouvrement est poursuivi sur base d'un titre rendu exécutoire.

L'absence d'un titre exécutoire n'empêche toutefois pas que le receveur puisse procéder à la mise en oeuvre de "*mesures conservatoires ou de garantie*" (p.ex. la retenue du crédit d'impôt en matière de TVA sur base de l'AR-TVA n° 4; *Doc. parl.*, n° 54-3625/001, p. 21).

Suivant la matière, le titre exécutoire peut être un rôle, un registre de perception et recouvrement, ou une décision de justice. C'est dans ce contexte que la loi du 26 novembre 2018 a indiqué qu'à partir du 1^{er} avril 2019, les dettes TVA sont, elles aussi, reprises dans un registre de perception et recouvrement établi de manière automatisée, et ne sont donc plus recouvrées par le biais d'une contrainte.

Le rôle et le registre de perception et recouvrement sont exécutoires non seulement contre le redevable (à savoir, la personne dont le nom est repris dans le titre), mais également contre les "codébiteurs" (art. 7). On vise par là les personnes qui ne sont pas nommément désignées dans le rôle ou le registre, mais qui sont néanmoins tenues au paiement de la dette sur base du code (p.ex. l'autre conjoint conformément à l'art. 10 du code) ou d'autres dispositions légales ou réglementaires (p.ex. les membres d'une unité TVA en vertu de l'art. 51ter, CTVA). Le code traite souvent le codébitéur sur le même pied que le redevable. En contrepartie, le statut du codébitéur est désormais déterminé de manière plus précise, avec notamment par un ancrage légal de son propre droit de réclamation qui est prévu dorénavant au sein même des codes fiscaux concernés (notamment modification des art. 366 et s., CIR 1992), tandis que le code de recouvrement des impôts règle pour sa part le point de départ du délai de réclamation dans le chef du codébitéur.

187

Le recouvrement amiable (titre 2 du Code de recouvrement des impôts)

Le recouvrement amiable sur base du code débute toujours - tant à l'égard du redevable qu'à l'égard du codébitéur - par l'envoi d'une sommation de payer (art. 13 qui détermine également le contenu de la sommation; il faut ainsi par exemple, en ce qui concerne les codébiteurs, qu'elle contienne une copie de l'avis de perception et recouvrement). La sommation a effet à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date de son envoi.

Cette sommation "vaut mise en demeure" (art. 14) et est donc toujours envoyée avant qu'il soit procédé à la mise en oeuvre d'une voie d'exécution (sont visés les saisies conservatoires sur base du code judiciaire et la saisie-arrêt fiscale simplifiée).

Sauf si les droits du Trésor sont en péril, pareilles voies d'exécution ne peuvent être mises en oeuvre qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date d'effet de la sommation (art. 13, § 3).

Notons pour information que le code attache à l'envoi de la sommation à un codébitéur (lorsque le recouvrement est poursuivi à sa charge) le point de départ du délai de réclamation en ce qui concerne les "*impôts sur les revenus, les précomptes et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus*" (art. 13, § 2, al. 2).

188

Le recouvrement amiable

La sommation fait courir les intérêts de retard, et ce à partir de la date de sa prise d'effet.

Sur base de l'**art 14**, ces intérêts sont dus au taux de l'intérêt légal en matière fiscale.

Soulignons que la sommation ne fait courir les intérêts de retard que pour autant qu'ils n'aient pas encore couru précédemment en application des lois fiscales.

Pour le reste, le titre 2 rassemble un certain nombre de dispositions relatives au paiement des créances fiscales et non fiscales. Ainsi, le mode de paiement, la preuve de paiement et les effets du paiement sont réglés de manière uniforme. Un système uniforme est par ailleurs prévu pour l'imputation des paiements (**art. 15-18**).



189

Le recouvrement forcé (titre 3 du Code de recouvrement des impôts)

Poursuites

Sauf si le code ou les lois fiscales et les dispositions légales et réglementaires afférentes aux créances non fiscales en disposent autrement, "*l'exécution d'un rôle ou d'un registre de perception et recouvrement rendus exécutoires ou d'une décision judiciaire*" a lieu conformément aux dispositions relatives aux exécutions forcées de la cinquième partie, titre III du code judiciaire (**art. 19**).

Il peut par conséquent être fait usage des différentes formes de saisie-arrêt-exécution prévues par le code judiciaire. La remise, par le receveur à l'huissier d'une copie de l'avis de perception et recouvrement ou de l'expédition de la décision judiciaire "*vaut pouvoir pour toutes exécutions*" (**art. 19, § 1, al. 2**).

Le code prévoit par ailleurs une *saisie-arrêt fiscale simplifiée*. En vertu de ce système, le receveur peut faire procéder, par envoi recommandé, à la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers sur les sommes et effets dus ou appartenant à un (co)débiteur (**art. 21**). Le code reprend ici, en substance, la procédure telle qu'elle existe déjà, entre autres, pour les impôts sur les revenus (**art. 164-165, AR/CIR 1992**) et la TVA (**art. 85bis, CTVA**), mais il prévoit désormais une application généralisée de cette procédure pour toutes les créances fiscales et non fiscales.

190

Le recouvrement forcé (titre 3 du Code de recouvrement des impôts)

Prescription

Une distinction doit en fait être opérée entre deux sortes de délais de prescription:

- Il y a, d'une part, le délai dans lequel la dette doit être établie par l'autorité publique = « délai de vérification » qui, suivant la matière, est un délai d'imposition (CIR) ou un délai de prescription (CTVA);
- Il y a, d'autre part, le délai dont l'autorité publique dispose pour faire usage de la dette matérialisée dans un titre exécutoire (ci-après dénommé le « délai de recouvrement »).

Le code porte uniquement sur le **délai de recouvrement** et ne peut donc avoir aucun impact sur les « délais de vérification » (notamment *Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 46*).

Bien que l'**art 23 du code** détermine les délais de prescription en fonction de la matière, le législateur a systématiquement choisi de faire débiter la prescription du délai de recouvrement **à la date d'exécutoire du titre dans lequel la dette est reprise**. Par ailleurs, le délai de prescription est fixé à **cinq ans** pour toutes les créances fiscales et non fiscales.

Conformément à l'**art 24 du code**, la prescription du délai de recouvrement peut notamment être **interrompue** selon les modes prévus aux **art 2244 et s. du code civil**, à l'exception de la mise en demeure par envoi recommandé avec accusé de réception envoyée (notamment) par l'avocat du créancier (voyez le cas d'interruption prévu à l'**art. 2244, § 2 du code civil**). Ce qui est logique, le code prévoyant déjà que l'interruption s'acquiert notamment par l'envoi recommandé d'une sommation de payer (**art. 24, al. 1, 3°**). Par ailleurs, "la renonciation au temps couru de la prescription" constitue également une cause d'interruption (**art. 24, al. 1, 2°**). En cas d'interruption, un nouveau délai de prescription de cinq ans commence à courir (**art. 24, al. 2**).

L'**art 25 du code** mentionne comme **causes de suspension** l'introduction d'une instance en justice et d'un recours administratif, ainsi que tout acte d'instruction ou de poursuite visé à l'**art 22 du titre préliminaire du code de procédure pénale**.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

191

191

Le recouvrement forcé (titre 3 du Code de recouvrement des impôts)

Droits et privilèges du Trésor

Le code reprend, en substance, les droits et privilèges actuels du Trésor, ainsi que les systèmes de notifications fiscales, tels qu'ils existent actuellement dans les divers codes fiscaux (p.ex. l'obligation de notification qui est imposée aux notaires lorsqu'ils sont requis de dresser un acte ayant pour objet l'aliénation ou l'affectation hypothécaire d'un bien susceptible d'hypothèque; **art. 35 et s. du code**, qui reprennent les **articles 93ter et s. du CTVA**).

Leur transfert dans le code implique toutefois, en général, une extension du champ d'application du régime, vu qu'ils sont ainsi dorénavant applicables à toutes les dettes fiscales et non fiscales. De même, l'objet des privilèges est généralement élargi, en ce sens que ces privilèges peuvent désormais également porter sur les biens du codébitéur.

Par ailleurs, les solidarités, qui sont actuellement reprises dans différentes réglementations fiscales, sont intégrées dans le code. Ici aussi, cette intégration conduit généralement à une extension de son champ d'application (p.ex. en ce qui concerne le régime de responsabilité solidaire pour les dettes des entrepreneurs, qui s'applique désormais à toutes les dettes fiscales et non fiscales d'un entrepreneur qui tombent dans le champ d'application du code; **art. 53-59**); ce n'est toutefois pas toujours le cas (p.ex. la responsabilité solidaire des administrateurs pour le précompte professionnel et la TVA impayés de leur société reste limitée à ces deux dettes fiscales; cf. **art. 51 du code**, qui reprend l'**art. 442quater du CIR 1992** et l'**art. 93undecies, C du CTVA**).

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

192

192

Le recouvrement forcé (titre 3 du Code de recouvrement des impôts)

Créances fiscales et non fiscales contestées

Le code indique que pour les créances contestées (à savoir, les créances à l'encontre desquelles une action en justice ou un recours administratif organisé ou informel a été introduit), seules des mesures conservatoires peuvent être prises, ou d'autres mesures destinées à garantir le recouvrement (p.ex. une hypothèque légale ou une demande de consignation); (art. 60).

Surséance indéfinie au recouvrement

Le code étend le champ d'application de la mesure de faveur relative à la surséance indéfinie au recouvrement (art. 84quinquies, CTVA) à toutes les créances fiscales et non fiscales. Il précise en outre que cette mesure peut être demandée par tous les codébiteurs, et donc plus uniquement par le conjoint (art. 63-69).

Comme aujourd'hui, le refus d'accorder la surséance indéfinie peut faire l'objet d'un recours administratif auprès d'une commission de recours spéciale. Le code ne reprend pas la règle selon laquelle aucun recours n'est possible à l'encontre d'une décision de la commission de recours. Par conséquent, il sera dorénavant possible de s'adresser au tribunal de première instance contre un refus de surséance indéfinie au recouvrement (*Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 83-84*).

193

Surséance indéfinie au recouvrement. Quelques nouvelles précisions intéressantes - **Circulaire 2020/C/119 du 14 septembre 2020**

Pour rappel, l'adm. peut, sous certaines conditions et sur demande, accorder une surséance indéfinie au recouvrement de l'IPP en faveur d'un redevable qui se trouve dans une situation dans laquelle il n'est "*pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles ou encore à échoir*" (ancien art. 413bis et s., CIR 1992). Elle peut aussi accorder une telle mesure en TVA à une PP qui n'a plus la qualité d'assujetti et qui "*se trouve dans une situation dans laquelle [elle] n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes exigibles*" (ancien art. 84quinquies et s., CTVA).

Cette mesure a été modifiée sur certains points suite à son transfert nouveau code du recouvrement. Dans la circulaire consacrée à ces modifications, l'Adm. confirme que le champ d'application mesure a été étendu à toutes les créances fiscales et non fiscales relevant du nouveau code (sauf pour les sommes dues par un débiteur d'aliments à titre de pensions alimentaires dans cadre de la loi du 21 février 2003).

L'Adm signale aussi pour la TVA, "*qu'il n'est plus exigé que la TVA pour laquelle la surséance indéfinie au recouvrement est demandée, soit relative à une activité antérieure définitivement arrêtée*". Un "*assujetti à la TVA peut désormais aussi demander la surséance indéfinie au recouvrement pour des dettes TVA relatives à son activité économique actuelle*".

194

Surséance indéfinie au recouvrement. Quelques nouvelles précisions intéressantes - Circulaire 2020/C/119 du 14 septembre 2020

Par ailleurs, l'Adm confirme que désormais la surséance indéfinie au recouvrement peut être demandée par "chaque codébiteur, personne physique" (et donc plus uniquement par le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement).

Selon la circulaire, le régime "est donc ouvert à tous les codébiteurs peu importe leur qualité" (comme par ex. "héritiers, associé qui est solidairement tenu aux engagements d'une société, cédant d'un fonds de commerce, etc.").

Comme précédemment, le refus d'accorder la surséance indéfinie peut faire l'objet d'un recours administratif auprès d'une commission de recours spéciale.

Mais le nouveau régime ne reprend plus la règle selon laquelle aucun recours n'est possible à l'encontre d'une décision de la commission de recours. "En conséquence, il est désormais possible d'introduire un recours devant le tribunal de première instance contre les décisions de la commission qui statue en appel sur la demande de surséance indéfinie".

195

Le recouvrement forcé (titre 3 du Code de recouvrement des impôts)

Autres mesures liées au recouvrement forcé:

Pour le reste, le code contient pour les créances fiscales et non fiscales des règles uniformes en ce qui concerne l'exonération des intérêts de retard dans les cas spéciaux (art. 70), la conciliation fiscale et non fiscale (art. 71) et l'assistance mutuelle internationale (art. 72-73).

Un élément important: confirmation, dans les travaux préparatoires, qu'une exonération des intérêts de retard est possible non seulement en cas de difficultés financières, mais également "lorsque d'autres circonstances exceptionnelles" justifient l'octroi de cette faveur (Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 86).



196

Pouvoirs d'investigation, moyens de preuve et secret professionnel (titre 4)

Pouvoirs d'investigation

Les dispositions relatives aux pouvoirs d'investigation des fonctionnaires chargés du recouvrement semblent être une retranscription des dispositions du CIR 1992 et du code de la TVA. Le receveur peut ainsi procéder à une vérification des livres (art. 74), faire des demandes de renseignements (art. 75) et effectuer des visites fiscales (y compris dans les habitations privées) (art. 76).

Il a été relevé, au cours des TP, que le receveur doit toutefois d'abord vérifier que les renseignements à recueillir ne se trouvent pas déjà dans le dossier existant au sein de sa propre Adm. Une bonne gestion implique en effet *"que les fonctionnaires [...] exercent leurs tâches en conciliant à la fois les intérêts de l'Etat et du redevable ou codébiteur"* (Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 88). On insiste aussi fortement sur le principe de la « finalité » des pouvoirs d'investigation et sur la stricte nécessité d'agir de manière proportionnelle (Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 90). Et en ce qui concerne le droit de visite, les TP indiquent expressément que ce droit *"ne constitue pas un droit de recherche actif ou un droit de perquisition"* (Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 92).

Le principe selon lequel les pouvoirs d'investigation ne peuvent pas être pris à la légère ressort aussi des dispositions du code lui-même. En ce qui concerne la vérification des livres, l'art 74 dit par exemple que les livres à communiquer doivent être des livres *"adéquats, pertinents et non excessifs nécessaires"* en vue d'établir la situation patrimoniale pour assurer le recouvrement des dettes.

Par ailleurs, les pouvoirs d'investigation du receveur sont formulés de manière telle qu'ils peuvent être exercés à l'égard du (co)débiteur lui-même, mais également à l'égard de chaque tiers. Parmi ces tiers sont compris les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne ainsi que le point de contact central (PCC) concernant les comptes bancaires.

Comme les renseignements recueillis par le receveur peuvent également être utilisés par les fonctionnaires chargés de l'enquête et de l'établissement de l'impôt (art. 80), il conviendra de veiller attentivement à ce que le receveur respecte le principe de la « finalité » de l'enquête.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

197

197

Point de contact central du solde des comptes bancaires et de paiement et des contrats financiers

Sous le titre *"Transmission au point de contact central du solde des comptes bancaires et de paiement, et des contrats financiers"*, le projet de LP avait prévu d'élargir les informations qui doivent être communiquées au PCC (modification art. 322 § 3 CIR 1992, et art. 4 loi du 8 juillet 2018 portant organisation du PCC).

L'élargissement consiste en ce que, désormais, les établissements financiers doivent également communiquer *"le solde périodique"* des comptes bancaires ou de paiement notifiés auprès du PCC; idem pour le *"montant globalisé périodique [...] sur lequel porte l'ensemble des différents contrats financiers conclus avec le client [concerné]"* (sont visés certains contrats d'assurance-vie, contrats portant sur des services de placement, etc.; càd les contrats et conventions tels que visés à l'art. 4, al. 1, 3°, b et c de la loi précitée du 8 juillet 2018).

Le Roi déterminera *"le montant minimum en dessous duquel le solde et le montant visés [...] ne doivent pas être communiqués au PCC par le redevable d'information"*.

Notons que les contribuables soumis à l'IPP et possédant des comptes bancaires étrangers, doivent non seulement renseigner l'existence de ces comptes bancaires dans leur déclaration, mais doivent aussi communiquer les numéros de ces comptes au PCC (art. 307, § 1/1, al. 2, CIR 1992). Jusqu'à nouvel ordre, cette communication obligatoire au PCC ne comprend pas le solde de ces comptes. Le projet de loi-programme ne comporte pas de modification sur ce point.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

198

198

Point de contact central du solde des comptes bancaires et de paiement et des contrats financiers

Consultation du PCC pour la TVA

- Modifications code TVA pour préciser notamment qui a les compétences requises, au sein de l'Adm, pour demander les données précitées au PCC (modification de l'**art. 62bis al. 2 CTVA**). Jusqu'ici, la demande devait être faite par un fonctionnaire ayant "le grade de conseiller général". Dans la nouvelle version, il doit avoir "le grade de conseiller général au moins« (donc aussi par une personne occupant un grade supérieur).
- Dans l'ancien régime, l'Adm TVA devait avoir des "indices de fraude" avant de pouvoir interroger le PCC. Strictement parlant, cela pourrait vouloir dire qu'il doit y avoir « plusieurs » indices, et qu'un seul indice ne suffit pas. Dans la nouvelle version, il est dit que l'Adm TVA doit disposer "d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale". Un seul suffit donc (ainsi // avec dispositions du CIR, art. 322, § 3, CIR 1992).
- Suppression du fait que la demande auprès du PCC - pour ce qui concerne la TVA - doit être « spécifique et motivée » (cfr. nouvelle version **article 62bis al 2 CTVA** - ainsi // avec art. 322 § 3 CIR 1992). L'EDM justifie cela en se référant à la "**procédure par paliers**" qui doit être suivie lorsque l'Adm souhaite lever le secret bancaire lors d'un contrôle **en ISR**: elle doit d'abord dem. les informations souhaitées au contribuable; et si ce dernier refuse de les donner, l'Adm peut s'adresser au PCC. Dans ces circonstances, le législateur estime qu'une demande spécifique et motivée pour consulter le PCC n'est pas (plus) nécessaire (**EdM, p. 34**). Quid de la TVA? Si contrôle commun: ok procédure par paliers. Mais en cas de seul contrôle TVA: nullement question procédure par paliers et donc aucune raison pour que la demande auprès du PCC ne soit plus spécifique et motivée, selon nous!

Point de contact central du solde des comptes bancaires et de paiement et des contrats financiers

Consultation du PCC pour la TVA

- Entrée en vigueur: le 31 décembre 2020.

Selon l'exposé des motifs, le 31 décembre 2020 a été choisi comme date d'entrée en vigueur pour pouvoir contraindre les établissements financiers à "communiquer [les données] pour l'année 2020" également (**EdM, p. 35**).

"La première communication par les redevables d'information des soldes des comptes bancaires et de paiement, ainsi que des montants globalisés des contrats financiers pour les années 2020 et 2021, devra être faite au plus tard le 31 janvier 2022"; mais à la demande de la Banque nationale de Belgique, "le Roi peut raccourcir ou prolonger cette échéance de six mois maximum" (sachant que l'on ne voit pas bien comment ce délai pourrait être 'raccourci' de six mois, alors que les données portent aussi sur 2021).

Sanctions (titre 5 du Code de recouvrement des impôts)

Le code prévoit diverses sanctions, allant d'amendes administratives (50 à 1.250 EUR) à des sanctions pénales et particulières.

Ces sanctions sont clairement inspirées des dispositions connues en matière d'impôts sur les revenus et de TVA, et seront donc désormais applicables en cas d'infraction aux dispositions du code.

Selon les travaux préparatoires, les art 449 CIR 1992 et 73 CTVA ne concerneront, "à compter de l'entrée en vigueur du Code du recouvrement, que les infractions en matière de perception et d'établissement" (Doc. parl., n° 54-3625/001, p. 98). La question peut être posée de savoir si cela ne revient tout de même pas à instaurer un cumul de sanctions pour un seul et même impôt, car actuellement, il est rarement fait usage de sanctions administratives en cas de recouvrement.

Le code contient également des règles concernant l'obligation solidaire de paiement des impôts par les coauteurs et complices de certaines infractions visées par le code (art. 93). Le régime est inspiré des articles 458 du CIR 1992 et 73sexies du code de la TVA, mais la question se pose de savoir s'il peut être appliqué comme tel à des infractions en matière de recouvrement.

201

Sanctions (titre 5 du Code de recouvrement des impôts)

L'obligation solidaire sur base des dispositions précitées n'est pas considérée en effet comme une "*sanction pénale*" (à apprécier avec compétence de pleine juridiction par le juge du fond), étant donné qu'elle n'a pas un caractère de sanction, mais un caractère réparateur (Cass., 20 janvier 2009 et Cour constitutionnelle, 18 juin 2009). L'idée sous-jacente est que celui qui est condamné en qualité d'auteur ou de complice de l'infraction fiscale a contribué au préjudice (la perte d'impôt) dans le chef de l'autorité publique.

Pareil raisonnement ne peut être tenu à l'égard d'infractions en matière de recouvrement car le préjudice qui est ici causé n'est pas l'impôt lui-même, mais le fait ne pas pouvoir percevoir (en tout ou en partie) l'impôt déjà dû. La question se pose donc de savoir s'il ne faut pas limiter cette mesure au montant devenu définitivement irrécouvrable à la suite de « l'infraction en matière de recouvrement » commise par l'auteur (ou coauteur) et si la mesure, dans sa formulation actuelle dans le code, ne renferme pas davantage qu'une réparation en justice.

202

Entrée en vigueur et conclusions

Entrée en vigueur et disposition transitoire

Le nouveau code est entré en vigueur **le 1^{er} janvier 2020**.

La loi du 13 avril 2019 contient un régime transitoire visant à "*assurer la sécurité juridique et l'efficacité pratique des actes déjà posés par l'administration et d'éviter les contestations lorsqu'il existait déjà un titre exécutoire avant l'entrée en vigueur*" du code (*Doc. parl.*, n° 54-3625/001, p. 135).

Pour ce motif, le législateur déclare le code non applicable :

- aux « *contraintes administratives* » en matière de TVA qui auront "*été notifiée[s] ou signifiée[s]*" avant la date d'entrée en vigueur du code;
- aux contraintes administratives en matière de droits de mise au rôle et en matière de droits et taxes divers qui auront été signifiée[s] avant la date d'entrée en vigueur;
- aux créances fiscales "*reprises dans un rôle, un rôle spécial ou un registre de perception et recouvrement*" rendues exécutoires avant la date d'entrée en vigueur;
- aux créances fiscales "*ayant fait l'objet d'une décision judiciaire portant condamnation à leur paiement coulée en force de chose jugée*" avant la date d'entrée en vigueur.

203

Entrée en vigueur et conclusions

Analyse rapide:

- + : Volonté du législateur d'une mise en place d'une réglementation uniforme en matière fiscale (rassemblée dans un code général de la fiscalité fédérale) doit certainement être salué. Possibilité de simplification présente suite à une harmonisation.
- - : Seul le recouvrement est visé d'une part; et le maintien des dispositions restantes des codes fiscaux rend plus complexe l'utilisation de ce nouveau Code (vérification de la compatibilité des règles entre elles). On a en réalité, dans les faits, créé un Code supplémentaire...



204

5. Procédure administrative/judiciaire : moyens d'opposition à l'Administration de la TVA



205

Petites questions.....

13. Peut-on encore introduire une réclamation alors que la procédure judiciaire est engagée?

- **OUI**
- **NON**
- **Autre réponse?**



206

Procédure classique ancienne:

- *Demande d'informations*
- *Contrôle sur place*
- *Relevé de régularisation*
- *Procès-verbal*
- *Contrainte*

- *Réclamation*
- *Opposition à contrainte/Appel*



Instauration d'une procédure administrative



Réorganisation de la procédure administrative en TVA

Voir : Q.P. n° 100, 08/01/2015, M. Gilkinet, Q.P. n° 207, 04/03/2015, M. Gilkinet et Q.P. n° 388, 05/06/2015, M. Gilkinet, Q.P. n° 314, 28/04/2015, M. Gilkinet

En vertu de l'art, 84 du CTVA, « *La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de la taxe avant l'introduction des instances appartient au ministre des Finances* » et celui-ci « *conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt* ».

Cette disposition n'impose pas cependant pas le redevable, qui conteste l'application du Code de la TVA, à respecter des **conditions de forme ou de délai** pour introduire un recours.

L'art. 84 du CTVA n'organise pas un recours administratif préalable à l'introduction d'une instance (voir à cet égard, Cass., 13 avril 2012, F.09.0056.F, www.cass.be).

Toutefois, l'administration a instauré un **recours administratif en TVA** afin d'harmoniser la procédure de contentieux au sein de tous ses services.

Il va de soi que **le redevable de la TVA est libre de ne pas suivre cette procédure qui ne ressort pas de la loi.**



❑ Quid du cheminement d'une dette/contestation TVA? Contrainte ou plus contrainte?



211

❑ La conciliation fiscale...???

- En cas de désaccord persistant relatif à la taxation portée devant le Ministre des finances ou le fonctionnaire délégué par lui, le redevable de la taxe peut introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale.
- Concrètement, la demande en conciliation ne peut donc être introduite qu'après le moment où le contribuable a épuisé les possibilités de discussion avec le fonctionnaire taxateur et ce, par un recours entrepris auprès du Ministre des finances ou du fonctionnaire délégué par lui.



212

➤ Causes d'irrecevabilité de la demande de conciliation et de cessation de l'intervention du service de conciliation fiscale

- Opposition à contrainte;

- Procédure d'expertise;

- Contestation déjà tranchée



213

➤ Effets éventuels de la demande en conciliation fiscale

- Aucun effet suspensif ou interruptif;

- Aucun recours;

- Jamais de supplément d'impôt.



214

☐ L'opposition à contrainte/RPR

- L'exécution d'une contrainte/RPR ne peut être interrompue que par une action en justice
- Forme de l'opposition
- Détermination du tribunal compétent



• Effets de l'opposition à contrainte/RPR:

- sur les mesures d'exécution?
- sur les mesures conservatoires?



Recours

Cassation 21 novembre 2014

L'exécution d'une contrainte est suspendue par le dépôt du recours fiscal et non par la prise de connaissance par l'administration de ce recours (cfr art. 89 alinéa 2 du Code TVA)

Recours – Appel dilatoire

Bruxelles, 7 mars 2013

Annonce de preuve de la réalité d'une exportation... sans plus...

Liège, 14 octobre 2016

Recours incontestablement introduit pour retarder le plus possible le paiement de l'impôt, avec report incessant de la production des éléments du dossier jusqu'à la veille de l'audience (5 ans après avis rectification)

217

Responsabilité solidaire des gérants (art 51 code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales)

§ 1^{er} En cas de manquement, par une société ou une personne morale visée à l'article 17, § 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, assujettie à la T.V.A., à son obligation de paiement de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale.

Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé à l'alinéa 1^{er} est établie dans leur chef.

Par dirigeant de la société ou de la personne morale au sens du présent article, l'on entend toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice.



218

Responsabilité solidaire des gérants (art 51 code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales)

§ 2. Le non-paiement répété par la société ou la personne morale de la dette d'impôt susvisée, est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute visée au § 1er, alinéa 1er.

Par inobservation répétée de l'obligation de paiement de la dette d'impôt au sens du présent article, l'on entend :

- soit, pour un assujetti soumis au régime de dépôt de déclarations trimestrielles à la T.V.A., le défaut de paiement d'au moins deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an;
- soit, pour un assujetti soumis au régime de dépôt de déclarations mensuelles à la T.V.A., le défaut de paiement d'au moins trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an.

§ 3. Il n'y a pas présomption de faute au sens du § 2, alinéa 1er, lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire.



Responsabilité solidaire des gérants (art 51 code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales)

§ 4. La responsabilité solidaire des dirigeants de la société ou de la personne morale ne peut être engagée que pour le paiement, en principal et accessoires, des dettes de la T.V.A.

§ 5. L'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée à la poste invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux.

Cette disposition ne fait, toutefois, pas obstacle à ce que le fonctionnaire chargé du recouvrement puisse requérir, dans le délai précité, des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants de la société ou de la personne morale qui ont fait l'objet de l'avertissement



Responsabilité solidaire des gérants (art 51 code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales)

Anvers 27 janvier 2015

Responsabilité si faute.... Un administrateur PP gestion journalière – un administrateur société administrateur: présomption pour celui lié à la gestion journalière: l'administration ne doit pas prouver. Pas pour l'autre: l'administration doit prouver la faute (ce qui sera le cas en l'espèce vu la situation de l'assujetti).

Attention: influence de la faillite? Cfr. § 3 – or en l'espèce société déclarée en faillite... Mais selon la Cour cela ne signifie pas que la présomption réfragable ne jouerait pas dans le chef de l'administrateur chargé de la gestion journalière. Le « non paiement répété » datait d'avant l'ouverture de la procédure en faillite (et d'ailleurs l' »avertissement prescrit à l'alinéa 5 datait aussi d'avant la procédure en faillite).

N.B.: CJUE 18 décembre 2014, arrêt Schoenimport « Italmoda », C-131/13: 51 bis § 4 CTVA est renforcé par la CJUE qui va même plus loin: savait ou devait savoir – responsabilité solidaire – aussi la TVA d'un autre Etat membre



221

Responsabilité solidaire des gérants (art 51 code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales)

Cass., 25 janvier 2019, F.17.0067.N

Responsabilité pour non-paiement TVA : pas d'ordre de priorité

Cass: pas ordre priorité dans cadre régime responsabilité spéciale administrateurs de soc qui ne respectent pas leurs obligations TVA. Les administrateurs peuvent être rendus responsables sans devoir observer un quelconque ordre de priorité

SPRL où (A) était l'unique gérant. Apparemment, la société ne respectait pas ses obligations paiement TVA, d'où A, chargé de la gestion journalière de la société, fut tenu solidairement responsable acquittement TVA. A tenta d'échapper à cette responsabilité en renvoyant la balle à B qui n'était certes pas formellement administrateur, mais qui, selon A, était le dirigeant de fait. C'était dès lors à B que l'Administration devait s'adresser par priorité.

Gand rejeta cet argument.

A juste titre, estime Cass. Il n'existe en effet aucun ordre de priorité parmi les personnes dont la responsabilité peut être engagée dans le cadre de ce régime.

Autrement dit, si plusieurs personnes sont soumises à ce régime de responsabilité, l'Administration peut, à sa discrétion, s'adresser à la personne de son choix. Elle n'est pas tenue d'observer un quelconque ordre de priorité.

222

6. Requête en remise d'amendes et d'intérêts versus accroissements en matière d'impôts directs

... et requête en délai de paiement ...



223

Petites questions.....

14. Peut-on contester des amendes légales devant le juge?

- OUI
- NON
- OUI mais sous condition



224

Les amendes administratives en TVA

- amendes forfaitaires (ou non-proportionnelles) ;
- amendes proportionnelles (en principe, le double de l'impôt éludé, mais uniquement en cas de fraude)

NB : la remise totale des amendes est accordée lorsque *l'assujetti régularise spontanément sa situation avant toute intervention d'une administration fiscale ! (Civ. Bruxelles, 8/05/2007)*



2 types d'amendes:

1. Les amendes forfaitaires

(A.R. n° 44 du 9 juillet 2012)

2. Les amendes proportionnelles

(A.R. n°41)



Politique quant aux amendes TVA

Dans un communiqué de presse du 29 juin 2018, le Min. Finances faisait savoir que dans certains cas, les amendes feront dorénavant l'objet d'une remise totale.

En réponse à une question orale, il a précisé en Commission des Finances de la Chambre que cette nouvelle approche a été expliquée aux services de contrôle via une 'instruction interne' (*Compte Rendu Intégral, Commission Fin. Ch., 10/7/2018, n° CRIV 54, COM 949, p. 21*). Il s'agit de **l'Instruction 2018/I/41 du 13 juin 2018**.

Amendes TVA réduites: principes

L'amende de base prévue par le code TVA "pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe" est égale à "deux fois la taxe éludée ou payée tardivement" (art. 70, § 1, CTVA).

En cas de déduction indue de la taxe en amont, l'amende est ici aussi égale "au double" du montant de cette taxe (art. 70, § 1 bis, CTVA).

Il en va de même lorsqu'une facture n'a pas été émise ou contient des indications inexactes : dans ce cas, il est encouru une amende égale "à deux fois" la taxe due sur l'opération (art. 70, § 2, CTVA).

227

Politique quant aux amendes TVA

Ces amendes de base peuvent toutefois être réduites par le Roi (art. 84, al. 3, CTVA).

Pour les autres infractions, une amende fixe de 50 à 5.000€ "par infraction" peut être infligée; le montant exact de l'amende est fixé "d'après la nature et la gravité de l'infraction", selon une échelle déterminée par AR (art. 70, § 4, CTVA).

En exécution de ces dispositions, l'ARE n° 41 prévoit des amendes *proportionnelles* réduites qui sont en général appliquées automatiquement lorsque les fautes ont donné lieu à une déduction indue de la TVA ou à une insuffisance de versement de la TVA. Les amendes s'élèvent généralement à 10 % ou 20 %.

Les amendes réduites ne sont pas applicables aux infractions "*commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe*" (art. 1, dernier alinéa, AR n° 41).

Les amendes ne sont pas appliquées lorsque la situation est régularisée spontanément "*avant toute intervention d'une administration fiscale*" (art. 3, AR n° 41).

L'AR n° 44 vise les amendes *forfaitaires* s'appliquant en cas d'infractions aux obligations formelles (non-dépôt ou dépôt tardif déclaration TVA ou listing, mentions manquantes sur une facture ou dans les facturiers ou registres TVA). Cet AR a été revu en 2012 (pour bon nombre d'infractions, un doublement de l'amende et l'instauration d'une nouvelle amende pour un certain nombre de fautes purement formelles, comme par exemple la mention d'un montant dans une grille erronée de la déclaration à la TVA).

228

Politique quant aux amendes TVA



Demande de remise

Les entreprises ont la possibilité d'introduire une demande auprès de l'Administration fiscale en vue d'obtenir une remise ou une réduction supplémentaire de l'amende.

Initialement, le code de la TVA accordait à cet égard une compétence générale au ministre des Finances et à son Administration (**ancien art. 84, al. 2, CTVA**). Mais dans le cadre de la réforme de la procédure TVA en 1999, cette compétence a été supprimée, l'objectif étant de la transférer vers le juge fiscal. Mais cela n'a pas empêché le ministre de s'arroger ce pouvoir (et de l'attribuer par délégation à son Administration) en vertu de **l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831**. Celui-ci confère au ministre des Finances une compétence générale en matière de remise des amendes fiscales et des accroissements d'impôt (**Rapport, Commission des Finances et des Affaires Economiques, Doc. parl., Sénat, 1998-1999, 966/11, p. 176-177**).

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

229

229

Politique quant aux amendes TVA

Remise automatique pour la première faute

Un des points « remarquables » de la proposition du ministre des Finances formulée lors de son entrée en fonction était une simplification de la législation en matière de TVA. Dans le cadre de cette simplification s'inscrivait notamment une réforme des amendes TVA, "**avec comme point de départ la bonne foi du redevable**" (**Doc. parl., Chambre, 2014-2015, n° 54-0020/019, p. 10**).

Dans sa note de politique générale du 28 octobre 2016, le ministre avait indiqué que la réforme annoncée des amendes TVA proportionnelles et fixes devrait être entièrement opérationnelle "en 2017". Le système des intérêts de retard serait lui aussi révisé (**Doc. parl., Chambre, 2016-2017, n° 54-2111/013, p. 13**).



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

230

230

Politique quant aux amendes TVA

Remise automatique pour la première faute

Une amende TVA fera l'objet d'une remise totale si les quatre conditions suivantes sont remplies:

1. Il s'agit d'une *première* infraction de même nature au cours d'une période de référence de *4 ans*;
2. Cette infraction a été commise *de bonne foi*. La bonne foi est présumée. La mauvaise foi doit être démontrée par l'Administration;
3. Une demande individuelle et motivée est introduite;
4. Au moment de l'introduction de la demande, le redevable a satisfait à l'obligation sanctionnée et toutes les déclarations périodiques ont été déposées.



C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

231

231

Politique quant aux amendes TVA

Remise automatique pour la première faute



Selon le communiqué de presse du ministre, cela signifie concrètement que "*les amendes qui sont infligées à la suite, par exemple, de la soumission tardive d'un listing TVA, de la mention d'un montant dans une grille erronée de la déclara sans impact sur le montant de la TVA due, du fait de ne pas s'acquitter de la TVA pour une certaine opération alors que cette même TVA est intégralement déductible, la délivrance d'une facture qui ne satisfait pas à l'une ou l'autre exigence de forme, etc. seront remises sur simple demande de l'entreprise*".

Toujours selon le communiqué, "*les nouvelles règles doivent obligatoirement être appliquées par les services fiscaux pour toutes les réclamations ayant pour objet la demande de remise d'amendes infligées à pd 1^{er} janvier 2018*", et elles s'appliquent tant aux amendes réclamées par les services de contrôle TVA que par l'ISI.

Le SPF Finances a publié les nouvelles directives sur son site Internet (<https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/amendes#q5>).

Les nouvelles directives sont applicables "*à toutes les requêtes traitées après le 1^{er} avril 2018 pour les amendes qui ont été infligées après le 1^{er} janvier 2018*".

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

232

232

Politique quant aux amendes TVA



Une demande est nécessaire

Selon les termes du communiqué, l'amende sera d'abord réclamée et l'entreprise concernée devra ensuite introduire une demande auprès de l'Adm TVA en vue d'en obtenir la remise. Si les conditions mentionnées plus haut sont remplies, l'Administration de la TVA devra accorder une remise totale de l'amende.

Pas pour toutes les infractions

Le communiqué de presse du ministre donne l'impression que la nouvelle politique en matière d'amendes (remise de l'amende si les conditions sont remplies) est d'application à toute infraction commise de bonne foi.

L'instruction est toutefois beaucoup plus sévère sur ce point.

Selon celle-ci, la nouvelle politique en matière d'amendes est uniquement applicable à une liste (certes longue) d'infractions. Mais elle ne s'applique pas, par ex, aux infractions consistant en un dépôt tardif d'une déclaration périodique, ou en cas de paiement tardif de la TVA, etc., même si ces infractions ont été commises de bonne foi.

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

233

233

Politique quant aux amendes TVA



Pas encore de réforme des intérêts de retard

Outre une amende proportionnelle, des intérêts de retard sont également dus lorsqu'une entreprise n'a pas acquitté (dans les délais) la TVA due ou a déduit à tort la TVA. Le taux d'intérêt s'élève à 0,8 % par mois, ce qui correspond à 9,6 % sur base annuelle (**art. 91, § 1, CTVA**).

Dans son exposé d'orientation politique, le ministre avait annoncé que le système des intérêts de retard serait également revu. Mais le communiqué reste muet à ce sujet. En Commission des Finances de la Chambre, le ministre a toutefois déclaré que ses services travaillent à une réforme. Mais tant que ces travaux ne sont pas achevés, les intérêts de retard continueront à être appliqués selon les règles habituelles, y compris lorsqu'il s'agit d'infractions qui n'ont pas d'incidence sur la dette nette de l'entreprise (par exemple dans l'hypothèse où une entreprise a omis de déclarer la TVA due alors qu'un report de perception est applicable).

Rien n'empêche toutefois qu'une demande de remise soit également introduite pour les intérêts de retard (**art. 84bis, CTVA**). Mais bon.... Vu les réponses reçues....

C. Joly - L. Tainmont - SOLIS LAW - A.P.C.H. - Novembre 2022

234

234

Requête en remise d'amendes et d'intérêts – en délai de paiement : Qui peut faire quoi?

- Le juge peut-il accorder des délais pour les dettes d'impôts ?
- Pouvoir discrétionnaire du directeur régional de la TVA pour la remise des intérêts ?



Requête en remise d'amendes et d'intérêts – en délai de paiement : Qui peut faire quoi?

- Argument de proportionnalité
- Argument d'opportunité





CJUE 15 septembre 2016, C-518/14 en cause Senatex GmbH:

- Eléments de faits:
 - ❑ Les factures ne mentionnent pas le numéro TVA du fournisseur (manquement art 226. 3 Directive);
 - ❑ Adm allemande dit déduction TVA possible que lorsque les factures seront corrigées;
 - ❑ Déduction finalement admise mais pas années où elles avaient été initialement émises (2008 -2011), mais seulement années où elles avaient été corrigées (2013);
 - ❑ Vu retard dans accomplissement conditions formelles, intérêts de retard réclamés.
- Arrêt CJUE:
 - ❑ cfr Barlis: droit à déduction doit être accordé immédiatement. La CJUE rappelle que la détention d'une facture comportant les mentions prévues à l'article 226 de la Directive est une conditions formelle et non une condition matérielle du droit à déduction;
 - ❑ Les EM peuvent toutefois appliquer sanction si non respect cond formelles de la déduction, mais pour autant que ces sanctions « *n'aillent pas au-delà* » de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, et qu'elle « *ne remettent pas en cause la neutralité de la TVA* ». La Cour ajoute à présent que l'application d'intérêts de retard « *va au-delà de ce qui est nécessaire* » pour atteindre les objectifs précités. Et qu'il suffirait d'appliquer « *une amende proportionnée à la gravité de l'infraction* » (point n°42).

237

Remise amendes/intérêts

• Cassation 17 mai 2013

- L'Adm avait infligé à un assujetti une amende de 10 % de la TVA déduite à tort. Gand avait accordé remise de cette amende au motif qu'il s'agissait d'une "**question de principe**", à savoir l'interprétation d'une disposition légale. Adm demande annulation.
- Cass rappelle que le pouvoir de contrôle du juge concernant une sanction administrative (à caractère pénal) lui permet "*de vérifier si la peine n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction, de sorte que le juge peut examiner si l'Administration pouvait raisonnablement infliger une amende administrative d'une telle ampleur*".
- En l'espèce, le juge d'appel a considéré que la disposition légale sur laquelle porte le litige est "*raisonnablement susceptible de faire l'objet d'une contestation de principe*", si bien qu'il est "*disproportionné de sanctionner [l'assujetti] pour la déduction qu'il a opérée à tort*". De cette manière, le juge d'appel a "**légalement justifié**" sa décision d'accorder la remise de l'amende.



238

Remise amendes/intérêts

• Cassation 23 septembre 2022, F 20.0112.N

Un juge est autorisé à examiner la légalité d'une amende et à apprécier sa proportionnalité, malgré la compétence liée de l'administration. Mais l'assujetti doit-il avoir au préalable introduit une demande de remise d'amende auprès de l'administration (Arrêté du Régent 1831)?

- La Cour de cassation rappelle que le contrôle doit permettre au juge d'examiner si la sanction n'est pas disproportionnée par rapport à l'infraction, et
- La Cour de cassation estime que le simple fait que l'assujetti n'ait pas demandé l'application de l'Arrêté du Régent n'empêche pas le juge d'effectuer son contrôle.



Quand les intérêts ne sont pas de la compétence du juge ni l'octroi de délais de paiement des dettes TVA....

• Cass. 24 avril 2008 ☀️ ☀️

Il n'existe pas de disposition légale conférant au receveur le pouvoir de déroger aux délais prévus pour le paiement en octroyant des délais de paiement supplémentaires pour des dettes échues en TVA et que les facilités de paiement que consent le receveur constituent une simple tolérance et ne confèrent aucun droit à l'assujetti.

Pourtant, en matière civile, le juge peut accorder des termes et délais au débiteur malheureux et de bonne foi *"en usant de ce pouvoir avec grande réserve et en tenant compte des délais dont le débiteur a déjà usé"* (article 1244 du code civil).

De plus, selon l'article 1334 du C. Jud., si l'exécution ou la saisie ont lieu e.v. d'un acte authentique autre qu'un jugement, la demande de délais prévue à l'art. 1244 du C.Civ., doit être formée, à peine de déchéance, dans les 15 jours à pd commandement.

- Pourquoi distinguer selon que le titre servant de base à l'exécution soit un acte notarié ou un jugement, auxquels cas on peut solliciter des termes et délais, ou alors une contrainte fiscale que l'administration peut de plus s'auto-décerner en raison du privilège du préalable?



Quand les intérêts ne sont pas de la compétence du juge ni l'octroi de délais de paiement des dettes TVA....

- Trib. 1^{ère} Inst. Anvers 3 avril 2015 🌟🌟

Comme la redevabilité des intérêts n'a pas de caractère pénal au sens de l'article 6,1 de la CEDH, le tribunal n'a pas le pouvoir de contrôler de plein droit la redevabilité sur cette base.

Ni d'accorder des plans d'apurement...

(idem: Tribunal de 1^{ère} Instance de Leuven, 19 mai 2017: le juge ne peut pas contrôler l'opportunité de la décision prise par l'administration, mais seulement la légalité. Le juge ne peut pas non plus se prononcer quant à des délais de paiement vu que la loi fiscale est d'autorité publique)



Quand les intérêts ne sont pas de la compétence du juge ni l'octroi de délais de paiement des dettes TVA....

- Trib. 1^{ère} Inst. Liège 1^{er} mars 2017 🌟🌟

Le Juge des saisies du Trib 1^{ère} instance Liège a pris ses responsabilités en accordant des termes et délais à un contribuable qui s'est adressé à lui pour en obtenir.

L'administration fiscale s'opposait à la demande en invoquant que le pouvoir judiciaire ne peut octroyer des termes et délais en matière fiscale dès lors que :

- les dispositions fiscales prévoyant le délai pour payer une dette fiscale sont d'ordre public,
- selon l'art 66 des lois sur la comptabilité de l'État coordonnées par AR du 17 juillet 1991 :
 - « tout comptable est responsable du recouvrement des capitaux, revenus, droits et impôts dont la perception lui est confiée de telle sorte qu'avant d'obtenir décharge des articles non recouverts, il doit faire constater que le non-recouvrement ne provient pas de sa négligence et qu'il a fait, en temps opportun, toutes les diligences et poursuites nécessaires »;
- Pour le fisc, selon ce texte, seul le comptable, peut, à ses risques et périls, accorder un sursis au paiement, cette règle dérogeant aux articles 1244 du C.Civ et 1334 C.Jud.

Quand les intérêts ne sont pas de la compétence du juge ni l'octroi de délais de paiement des dettes TVA....

• Trib. 1^{ère} Inst. Liège 1^{er} mars 2017 🌸 🌸

Le Juge des saisies va décider que :

« La JP Cass. ne vaut pas loi et ne prime pas les textes de lois. Le principe dégagé par la Cass ne paraît pas s'imposer au vu de la Constitution, des textes de lois et de l'évolution législative. En effet, la Constitution place sous la protection du pouvoir judiciaire les droits subjectifs quels qu'ils soient. Ainsi, la Constitution belge pose le principe de la nécessité pour toute contestation de trouver son juge, la prééminence du pouvoir judiciaire permettant de garantir la protection et l'exercice des droits fondamentaux. Ainsi, appartient-il au pouvoir judiciaire d'assurer la protection du citoyen contre les abus du pouvoir notamment exécutif. »

De plus, les délais de grâce prévus par la loi civile peuvent être accordés, même d'office, par le juge en toutes matières à moins que la loi ne les écarte expressément ou implicitement.



Quand les intérêts ne sont pas de la compétence du juge ni l'octroi de délais de paiement des dettes TVA....

• Trib. 1^{ère} Inst. Liège 1^{er} mars 2017 🌸 🌸

Le Juge des saisies va décider que :

Les principes de droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé. Or, il n'existe pas de texte de loi (et certainement pas l'article 66 des lois coordonnées sur la comptabilité de l'État) qui écarte expressément ou implicitement, en matière fiscale, la possibilité pour le juge d'octroyer des termes et délais.

D'autre part, l'art 569, al 1^{er}, 32°, C. Jud. indique que le Trib. 1^{ère} Inst. possède la compétence spécifique pour connaître des « contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt » et selon les TP, les contestations visées par cette disposition visent expressément l'hypothèse de l'octroi d'un sursis de paiement.

De même, le juge constate « qu'à partir du moment où il est admis qu'une dette sociale puisse faire l'objet de termes et délais, il est difficilement compréhensible qu'il n'en soit pas de même d'une dette fiscale alors que ces deux dettes sociale/fiscale tendent à garantir le bon fonctionnement de l'État pour la sauvegarde de l'intérêt général ».

➤ **Le juge des saisies autorise donc la société demanderesse à s'acquitter de sa dette par des versements mensuels.**

Appel de l'Administration de Liège...

Quand les intérêts ne sont pas dus....?

- Cassation 31 octobre 2014 🌟🌟🌟

Art. 91 § 1^{er} Code TVA: des intérêts de retard de 0,8% par mois sont exigibles si la TVA n'a pas été versée au Trésor dans les délais fixés pour le dépôt des déclarations...

Selon le Min des Finances = intérêts moratoires car tendent à réparation dommage résultant pour le Trésor du retard apporté à l'exécution d'une obligation consistant à payer une somme d'argent. Donc intérêts dus sans devoir justifier d'une perte dans la mesure où la loi les fait courir de plein droit. Et volonté du Ministre de mettre tous les assujettis sur même pied (avec ou sans droit à déduction – QP Mr. Wathelet n° 1267 du 3 mai 2006).



Quand les intérêts ne sont pas dus....?

- Cassation 31 octobre 2014 🌟🌟🌟

Cassation considère que intérêts dus sur une TVA déduite indûment que dans la mesure où en l'absence de déduction, un montant aurait été dû à titre de TVA. Tel n'est pas le cas lorsque le CC de l'assujetti présente un solde positif, même sans la déduction postulée. En d'autres termes, les intérêts ne compensent pas un dommage abstrait, comme le suggère le Ministre, mais une déduction injustifiée qui n'est pas compensée par une taxe due par l'Etat.

Commentaires: arrêt important.... Car on pourrait l'étendre à tous les cas d'auto liquidation tant dans les cas purement belges (travaux immobiliers) que pour des opérations intracommunautaires ou avec des pays tiers.



Le sursis en sursis? Des soucis? On fronce les sourcils...

Liège 31 octobre 2012

Liège 28 novembre 2012

Factures non-conformes – amende – pouvoir du juge – sursis?

Cour Constitutionnelle du 21 février 2013

Article 70 §2 Code TVA (amendes TVA proportionnelles – infractions à l’obligation de facturation) – sursis – violation de la Constitution car pas sursis possible pour juge alors que possible pour sanctions pénales ordinaires: «mais le système des amendes peut continuer à s’appliquer malgré cette inconstitutionnalité partielle du moins tant que les juridictions constatent que les infractions sont établies, que le montant de l’amende n’est pas disproportionné à la gravité de l’infraction et qu’il n’y aurait pas eu lieu d’accorder un sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi »



Le sursis en sursis? Des soucis? On fronce les sourcils...

Cour Constitutionnelle du 21 février 2013

Article 70 §2 Code TVA (amendes TVA proportionnelles – infractions à l’obligation de facturation) – sursis – violation de la Constitution car pas sursis possible pour juge alors que possible pour sanctions pénales ordinaires:

- **NB:** la Cour Constitutionnelle avait dit la même chose pour les amendes proportionnelles de l’article 70 § 1 al 1 du Code TVA – infraction à l’obligation d’acquitter la TVA – Arrêt du 6 novembre 2008
- **NB:** Cour Constitutionnelle 27 mars 2014 et Trib. 1^{ère} Inst. Liège 11 mars 2015 – idem avec article 444 CIR – violation art. 10 et 11 Constitution si conditions sursis réunies



Le sursis en sursis? Des soucis? On fronce les sourcils...

Cour Constitutionnelle du 21 février 2013

Cassation 20 juin 2013

Application stricte de Cour Constitutionnelle 21 février 2013: Liège (28 avril 2010) avait considéré que l'infraction était suffisamment établie:

il n'apparaît pas "que l'absence d'intervention du législateur quant à la mise en place d'un éventuel sursis à l'application des amendes [TVA proportionnelles, en vue de remédier à la discrimination déjà constatée en 2008 par la Cour constitutionnelle,] serait à lui seul et par principe, de nature à empêcher l'application des amendes fiscales prévues dans le cadre légal, alors que l'amende infligée n'apparaît pas disproportionnée à la gravité de l'infraction et que la mise en place d'un sursis, y compris probatoire, en matière fiscale relève assurément de la seule compétence du législateur".



Le sursis en sursis? Des soucis? On fronce les sourcils...

Cour Constitutionnelle du 21 février 2013

Cassation 20 juin 2013

Application stricte de Cour Constitutionnelle 21 février 2013:

La Cour de cassation a cassé cet arrêt (compte tenu du 'considérant' précité dans le nouvel arrêt de la Cour constitutionnelle) : le juge qui inflige une amende TVA proportionnelle "*sans constater qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis [...] même si cette mesure avait été prévue par la loi*", viole le principe d'égalité garanti par la Constitution.





Cour Constitutionnelle du 21 février 2013

Cassation 20 juin 2013

Application stricte de Cour Constitutionnelle 21 février 2013:

- Il ressort de Cass que le juge du fond doit donc en tout cas examiner - sous peine de violer le principe d'égalité - s'il y a eu lieu d'accorder le sursis dans l'hypothèse où la loi fiscale aurait prévu cette possibilité:
 - ❑ S'il estime qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder le sursis en pareille hypothèse, le juge peut faire application des articles de la loi prévoyant les amendes TVA proportionnelles (à caractère pénal);
 - ❑ Mais, qu'en serait-il dans le cas où le juge estime qu'il existerait en l'espèce des raisons d'accorder le sursis si la loi avait prévu cette possibilité ? En pareil cas, il semble résulter de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que le juge doit pouvoir supprimer l'amende infligée pour violation du principe d'égalité...

Cassation 22 avril 2016

Application stricte de Cour Constitutionnelle 21 février 2013?

- Il ressort de Cass que pour pouvoir appliquer l'arrêt de la Cour Constitutionnelle, le juge du fond doit d'abord avoir été saisi d'une demande de sursis, quod non en l'espèce....



Mons, 6 mai 2016

- Si l'octroi d'un sursis n'est pas un droit protégé par la CEDH, il est une modalité d'exécution d'une condamnation laissée à l'appréciation du juge de fond, en ce compris le juge fiscal. Et ce même s'il n'existe pas de législation spécifique précisant les modalités d'octroi du sursis en matière fiscale.



253

Amendes pour déduction illégale de la TVA – le sursis doit être envisageable

Cour constitutionnelle, 20 février 2020, n°32/2020

En réponse à des QP, la CC avait décidé que le régime des amendes proportionnelles (à caractère pénal) infligées par l'Adm s/b **art 70 § 1, al. 1 CTVA** (infractions à l'obligation d'acquitter la TVA) et **art 70 § 2 CTVA** (infractions à l'obligation de facturation prévue en matière de TVA) est discriminatoire dans la mesure où il ne permet pas au juge d'assortir l'amende d'un "sursis" (alors qu'un tel sursis peut être accordé, en vertu de la loi, dans le cas de sanctions pénales ordinaires).

La CC décide dans ce nouvel arrêt que le régime des amendes TVA proportionnelles infligées par l'Adm sur base de l'**art 70, § 1bis CTVA** (amende pour déduction induue ou abusive de la TVA) est discriminatoire pour les mêmes motifs. La Cour ajoute ici aussi que cela *"n'a toutefois pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions", du moins "lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi"*.

Rappel: Cassation a déduit de cette considération de la CC que le juge qui confirme l'application d'une amende, *"sans constater qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis [...] même si cette mesure avait été prévue par la loi"*, viole le principe d'égalité garanti par Constitution. Mais il faut que contribuable ait d'abord demandé sursis.

254

Merci pour votre attention

