

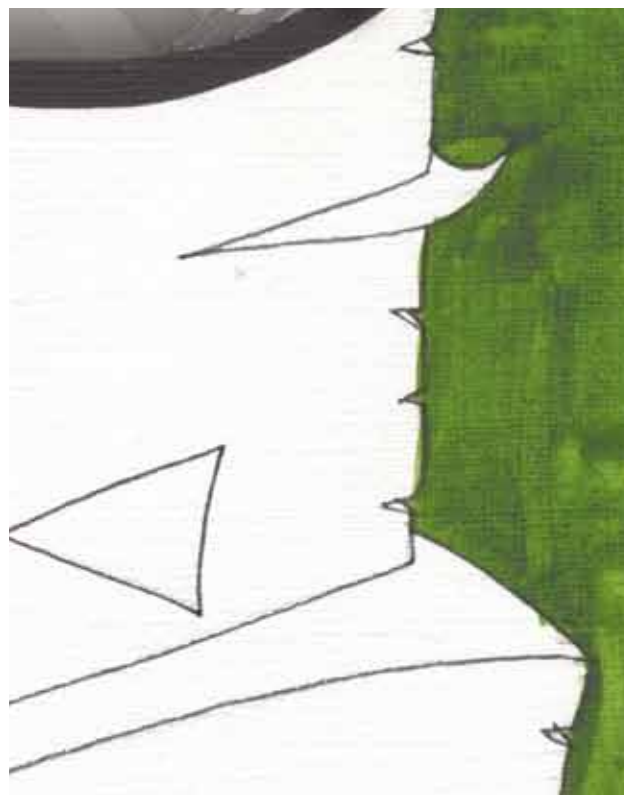
Le rôle des professions économiques et le plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale

André Bert
Président de l'IEC

Benoît Vanderstichelen
Vice-président de l'IEC

Le point 12 du chantier 1 du plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale concerne le rôle des professions économiques, en tendant à faire sienne l'optique de l'ancienne commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, qui recommandait :

- 1° d'une part, d'alourdir les peines pour les conseillers financiers et fiscaux qui jouent un rôle dans la fraude fiscale, notamment en concevant des montages frauduleux, et, d'autre part, de prévoir des peines non facultatives spécifiques pour les conseillers fiscaux qui recommandent des montages frauduleux à leurs clients ;
- 2° d'assurer l'efficacité du retrait de l'agrément ou de la radiation comme membre de la profession économique décidé par son autorité de tutelle, à la suite d'une condamnation pénale pour fraude fiscale ;
- 3° de vérifier dans quelle mesure ces professions répondent effectivement à leur devoir de communication dans le cadre de la législation sur le blanchiment, quels organes et mécanismes répressifs sont opérationnels, et de quelle manière il est fait rapport de leurs *screenings*.



Aujourd'hui, nos professions économiques sont donc confrontées à des options de nature politique, que nous ne pouvons ignorer. Nous les analyserons en trois temps et nous procéderons à cette confrontation :

- tout d'abord, en précisant les impacts réels que ces points du plan d'action entendent imposer aux professions économiques ;
- ensuite, en questionnant l'alourdissement éventuel des interdictions professionnelles spécifiques, à titre de sanction particulière et *non facultative* à charge d'une personne ayant sciemment commis ou participé à une fraude fiscale ;
- enfin, en analysant ces points du plan d'action sous l'angle de vue de l'existence possible d'un monopole légal de l'assistance et du conseil fiscal donné à l'ensemble des membres d'instituts professionnels reconnus (IEC, IRE, IPCF), seule garante de l'efficacité de tout retrait de la qualité de membre d'un institut dans le chef du titulaire d'une profession économique.

1. Les éléments essentiels du plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale concernant la responsabilisation et la sanction des professions économiques

Plus précisément, le plan d'action en cause, au point 12 du chantier 1, intitulé « La loi Una Via et de l'optimisation de la lutte contre la fraude fiscale », fait tout d'abord sienne l'optique de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale. Ce plan d'action envisagerait donc :

- 1° de prévoir de nouvelles sanctions pour les conseillers financiers et fiscaux impliqués dans l'organisation de montages frauduleux.

Sur ce premier point, le plan d'action note que la commission d'enquête parlementaire a recommandé, d'une part, d'alourdir les peines pour les conseillers financiers

et fiscaux qui jouent un rôle dans la fraude fiscale, notamment en concevant des montages frauduleux, et, d'autre part, de prévoir des peines non facultatives spécifiques pour les conseillers fiscaux (par exemple, art. 455 CIR 92) qui recommandent des montages frauduleux à leurs clients ;

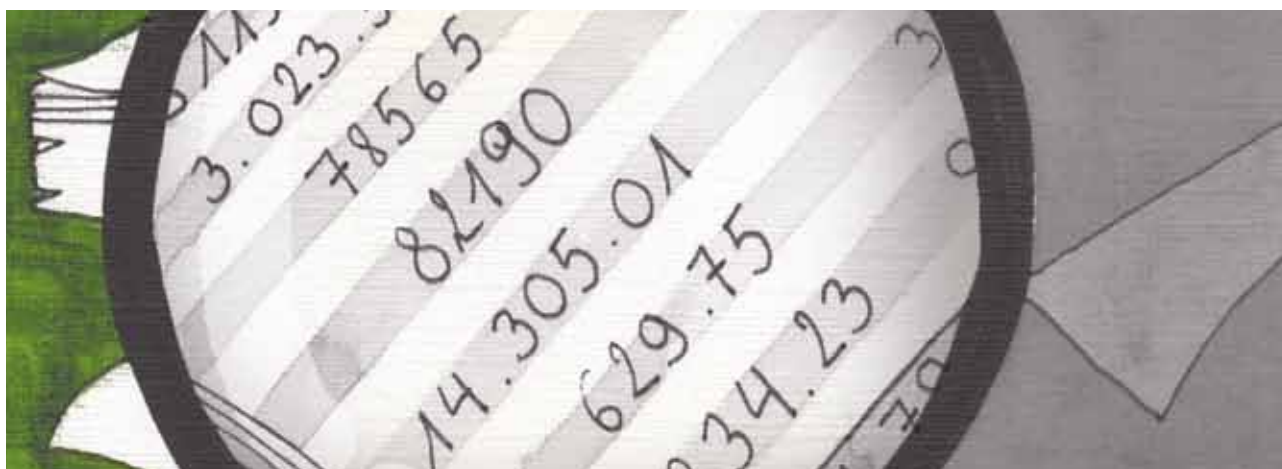
- 2° d'appliquer plus efficacement les sanctions existantes.

Sur ce deuxième point, il s'agit d'assurer l'efficacité du retrait de l'agrément ou de la radiation comme membre de la profession économique décidé par son autorité de tutelle à la suite d'une condamnation pénale pour fraude fiscale. Or cette application est actuellement problématique au vu :

- a) de l'absence de notification automatique d'une condamnation pénale définitive à l'Institut concerné ;
- b) même en cas de radiation d'un institut, de l'absence d'interdiction de continuer à exercer la profession économique d'assistance et de conseil fiscal (il n'y a pas de monopole de ces activités professionnelles au profit des personnes agréées en cette qualité), sauf si la personne concernée n'est plus autorisée à exercer cette profession (voy. art. 455 CIR 92).

À cet égard, l'on relèvera également que le chantier 6 du plan d'action, intitulé « Abus de personnes morales », évoque également une évaluation du champ d'application de l'interdiction professionnelle, alors orientée vers l'article 1^{er} de l'arrêté royal n° 22 du 24 octobre 1934, permettant au juge pénal d'imposer, aux personnes condamnées pour des délits déterminés, en guise de peine complémentaire, l'interdiction d'assurer une fonction d'administrateur dans une société, et ce, tant officiellement que dans les faits.

- 3° de vérifier dans quelle mesure ces professions répondent effectivement à leur devoir de communication dans le



cadre de la législation sur le blanchiment, quels organes et mécanismes répressifs sont opérationnels, et de quelle manière il est fait rapport de leurs *screenings*.

Dans les deux points suivants, nous interrogeons ces propositions, sous deux angles de vue :

1° la compatibilité d'établissement d'une éventuelle interdiction professionnelle *générale* et d'un monopole légal *général* de l'assistance et du conseil fiscal avec les normes de droit belge et de droit international.

Nous examinerons également dans ce point la justification d'une éventuelle interdiction et le rôle des professions économiques réglementées, par rapport à la possibilité légale actuelle d'accomplir des missions fiscales sous un autre statut.

Le plan d'action prévoit un alourdissement des peines pour les experts-comptables et conseils fiscaux qui jouent un rôle actif dans la fraude fiscale

2° la problématique de l'alourdissement des interdictions professionnelles spécifiques, à titre de sanction *particulière et non facultative* à charge d'une personne ayant sciemment commis ou participé à une fraude fiscale. Nous examinerons dans ce point le problème de la définition légale de la « fraude fiscale », à laquelle seraient liés une éventuelle interdiction professionnelle, le caractère « non facultatif » des sanctions pénales et les soucis posés par le champ d'application « à géométrie variable » d'une éventuelle interdiction professionnelle.

2. L'alourdissement des interdictions professionnelles spécifiques, à titre de sanction particulière à charge d'une personne ayant sciemment commis ou participé à une fraude fiscale

2.1. L'alourdissement des peines, le principe de la légalité du droit pénal et la définition légale de la « fraude fiscale »

Il est vrai que l'impact sociétal de la fraude fiscale est considérable et que cette fraude doit être combattue par l'autorité publique.

Cependant, il nous faut tout d'abord rapporter cet alourdissement des peines à la définition de la « fraude fiscale » elle-même.

En effet, encore faut-il avoir une définition précise de ce en quoi consiste une telle fraude fiscale.

Or, devant la commission parlementaire d'enquête sur la fraude fiscale, il a été souvent question de l'étude faite en mai 2010 par le DULBEA, le Département d'économie appliquée de l'Université libre de Bruxelles, intitulée *Estimation de la fraude fiscale en Belgique* (n° 10-06.RR; étude réalisée à la demande de la FGTB), qui ne place pourtant, sous l'appellation connue de « fraude fiscale », que l'économie au noir (entreprises clandestines et activités dissimulées) et l'économie illicite. Il n'y est pas question, en tant que « fraude », des économies d'impôts que les contribuables réalisent par leur choix légitime de la voie la moins imposée.

Cette première précision faite, il nous faut ensuite constater que le point 12 du chantier 1 du plan d'action du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale défend toutefois un alourdissement des sanctions pénales pour les conseillers financiers et fiscaux complices ou instigateurs d'une telle fraude fiscale. Ce faisant, ce plan d'action opère un glissement plus que sémantique entre une notion économique et une notion juridique, de droit pénal qui plus est.

Eu égard au principe de la légalité du droit pénal (art. 12 et 14 de la Constitution; art. 7 de la CEDH; art. 15 du PIDCP), la concrétisation de ce point du plan d'action en cause rend donc absolument nécessaire, de manière sous-jacente mais certaine, une définition de la notion **juridique** de « fraude fiscale » en droit pénal, ce que ne fait, à aucun endroit, ce plan d'action. Il faut des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique pour permettre aux intéressés de savoir quels faits sont sanctionnés. Celui qui adopte un comportement doit en effet pouvoir évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement.

Tentons néanmoins, quant à nous, ce périlleux exercice.

L'on peut définir, dans le sens commun, la fraude fiscale comme une infraction aux lois fiscales commise afin de réduire et d'échapper à l'impôt, une fausse présentation de la réalité couplée au caractère intentionnel de cette fausseté. Plus juridiquement, l'intention frauduleuse est « le dessein de se procurer à soi-même ou à autrui un profit ou un avan-

tage *illicite*»¹ (nous soulignons), ce qui est totalement différent de l'erreur de droit ou du choix de la voie la moins imposée effectué par un contribuable. Légalement, l'on trouve deux optiques en droit fiscal belge :

1° a) d'une part, un premier système distingue les infractions fiscales purement matérielles (imputables seulement à l'erreur, à la négligence ou à l'imprudence, sans qu'il y ait volonté d'enfreindre la loi fiscale²), qui sont frappées par des pénalités administratives (qu'elles soient dénommées accroissements ou amendes; art. 444 et 445 CIR 92, art. 70 et 71 C.TVA; art. 201 à 204 C. enreg., art. 124 à 130 C. succ. et art. 13 à 15 et 205/1 du Code des droits et taxes divers);

b) dans un second temps, les codes fiscaux donnent un caractère pénal à tout ou partie de ces infractions aux dispositions des codes fiscaux et des arrêtés pris pour leur exécution, lorsque ces infractions sont commises dans des conditions spécifiques d'intention. Il en va ainsi dans la plupart de nos codes fiscaux, qui évoquent avec une belle constance « celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra » aux dispositions du Code en cause et des arrêtés pris pour son exécution (voy. art. 449 CIR 92, art. 73 C.TVA, art. 206 C. enreg., art. 133 C. succ. et art. 207 du Code des droits et taxes divers).

Selon le commentaire des impôts sur les revenus, ces notions d'intention frauduleuse et de dessein de nuire « ont été retenues par le législateur parce qu'elles sont suffisamment larges pour englober n'importe quelle intention délictuelle poursuivie par le contrevenant et sont, au surplus, suffisamment connues par la doctrine et la jurisprudence pour éviter toute controverse au sujet de leur application (Exposé des motifs, L. 10 février 1981, *Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, 566, n° 1). À cet égard, on peut dire que « le dessein de nuire » est la *volonté de faire du tort à autrui et que « l'intention frauduleuse » est le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui un profit ou un avantage illicites (Cass., 25 avril 1960, *Pas.*, 1960, I, 988). Le dessein de nuire est indépendant de tout résultat obtenu (Cass., 10 novembre 1947, *Pas.*, 1947, I, 470). La coexistence de l'intention frauduleuse et du dessein de nuire n'est pas nécessaire (Cass., 28 janvier 1942, *Pas.*, 1942, I, 21). » (Com.IR, n° 449/13).*

En principe, il faut donc admettre que le fait pour un contribuable de ne pas respecter n'importe quelle disposition du CIR 92 ou des arrêtés pris pour son exécution constitue l'élément matériel d'une infraction susceptible d'être déferée au parquet, *lorsqu'il existe également l'élément intentionnel visé à l'article 449 CIR 92 (Com.IR, n° 449/12).*

De plus, ces codes fiscaux prévoient d'ores et déjà également que, en cas de condamnation d'un conseiller

La notion d'intention frauduleuse est suffisamment large pour englober n'importe quelle intention délictuelle

fiscal, d'un agent d'affaires, d'un expert en matière fiscale ou comptable, ou d'un titulaire de toute autre profession tenant des écritures comptables ou conseillant les contribuables dans leurs obligations fiscales, le jugement pourra lui interdire, pour une durée de trois mois à cinq ans, d'exercer directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, les professions susvisées (art. 455, § 1^{er}, CIR 92, art. 73^{ter}, § 1^{er}, C.TVA, art. 207, § 1^{er}, C. enreg., art. 133^{ter}, § 1^{er}, C. succ. et art. 207^{ter}, § 1^{er}, du Code des droits et taxes divers). Il est à remarquer que les professions visées par l'article 455 CIR 92 ne sont pas des professions légalement organisées; il en résulte que les critères généraux prévus par les points 4° et 5° du § 1^{er} de cette disposition sont particulièrement importants et il suffit d'établir qu'une profession, quelle qu'elle soit, a pour objet soit de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'un ou plusieurs contribuables, soit de conseiller ou d'aider un ou plusieurs contribuables dans l'exécution de leurs obligations fiscales, pour que cette profession soit visée par l'article 455 CIR 92 (Com.IR, n° 455/2);

2° d'autre part, le système applicable aux droits de douane et d'accises en Belgique repose essentiellement sur des sanctions pénales, souvent attachées à des infractions purement matérielles sans même d'exigence d'un élément intentionnel (voy. art. 149, 228, 248, § 2, 262 et 267 LGDA).

¹ Cass., 25 avril 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 988; Cass., 20 septembre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 310.

² M. DASSESE et P. MINNE, *Droit fiscal – Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5^e éd., Bruylant, 2001, p. 376.

Les traits communs de la définition de la « fraude fiscale », sauf le cas très spécifique des droits de douane et d'accises, sont donc les suivants :

1° *un élément légal*, à savoir la définition légale donnée au comportement du contribuable et de son conseiller financier ou fiscal pour qu'il acquière un caractère infractionnel de nature pénale; sur ce point, il nous semble donc qu'un alourdissement des sanctions actuelles nécessiterait une nouvelle définition de la « fraude fiscale », qui s'écarterait du concept actuel d'intention frauduleuse ou de dessin de nuire.

Toutefois, relevons déjà que cette définition ne pourra jamais reposer que sur ce concept de fraude, c'est-à-dire d'imputabilité morale intentionnelle d'une infraction fiscale suffisamment grave, soit par son ampleur, soit par sa répétition, soit par sa nature (celui qui l'a commise ne pouvait ignorer sa nature infractionnelle) : il ne peut s'agir ici que d'actes *illégaux* et *contraires* aux codes fiscaux, avec une circonstance intentionnelle particulière qui transforme cette illégalité grave et caractérisée en infraction pénale.

Tant les erreurs (de droit ou de fait) que les négligences faites sans mauvaise foi ne doivent certainement pas entrer dans une telle définition : même s'il s'agit d'actes illégaux et contraires aux codes fiscaux, il manque ici l'imputabilité morale de l'infraction pénale, même s'il s'agit clairement d'une infraction administrative. De la même manière, il ne saurait être question de qualifier de « fraude fiscale » la simple application par l'Administration fiscale de l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92, dans la mesure où le contribuable adopte dans ce cas un comportement clairement conforme à la loi fiscale, sans simulation et sans fausseté ou discordance entre les faits réels et la lettre des contrats, mais que l'Administration considère comme ne lui étant pas opposable dans les conditions de cette disposition (sans qu'aucune conséquence d'illégalité soit d'ailleurs attachée à cet acte) ;

2° *un élément moral ou intentionnel*, avec conscience et volonté de tromper l'Administration fiscale.

Ce sujet a toutefois déjà été analysé à l'occasion de la définition légale du comportement infractionnel, au point 1° ci-avant, de sorte qu'il y est renvoyé ;

3° *un élément matériel*, à savoir une infraction aux dispositions des codes fiscaux ou des arrêtés pris pour leur exécution.

Sur ce sujet, rappelons que, outre le développement qui y est consacré au point 1° ci-avant, l'application de l'article 344, § 1^{er}, nouveau, CIR 92 n'implique aucune infraction à une disposition du CIR 92, vu qu'il ne s'agit

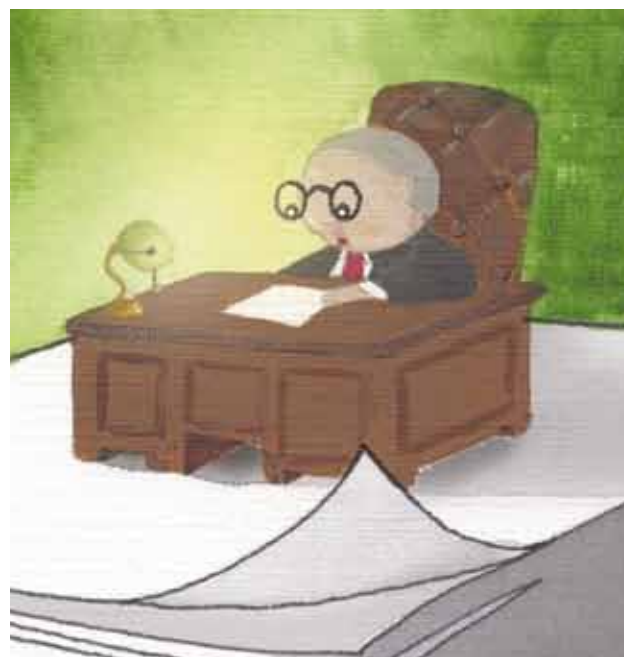
que d'une simple règle de preuve et non pas d'une disposition imposant une obligation fiscale au contribuable.

De ce fait, en cas de nouvelle définition légale apportée à la notion de « fraude fiscale » en Belgique, il convient que, selon nous, cette définition respecte ces trois éléments de base, comme cela est mentionné dans la définition de l'article 1741 du Code général des impôts en France, par exemple.

Par contre, si la volonté est d'assimiler à de la fraude l'économie fiscale réalisée sur la base de la loi fiscale elle-même par un contribuable, sans simulation et sans fausseté, même à l'instigation d'un expert ou d'un conseil fiscal, l'on ne pourrait qu'établir une règle de droit inconstitutionnelle, car l'angle de départ serait biaisé. Enrayer le problème de la fraude fiscale suppose de frapper au cœur du problème, ce qui impose que les actes que le législateur considère comme délictueux soient définis précisément.

Le souci de lutter contre la fraude ne pouvant par nature viser que les fraudeurs indécents, il ne peut donc justifier une interdiction excluant de manière spécifique un expert ou un conseiller fiscal du marché de l'assistance et du conseil fiscal, alors que le seul crime de cette personne n'aurait été que de conseiller, sans tromperie ni simulation, un mécanisme d'économie d'impôt.

Si, d'aventure, une taxe sur les chiens devait être introduite dans certaines communes, traiterions-nous en délinquants fraudeurs tous ceux qui adopteraient des chats ?



2.2. La prévision de sanctions pénales alourdies et non facultatives

L'article 6, § 1^{er}, de la CEDH contient un certain nombre de garanties, dont surtout le fait que «Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle».

De même, selon la Cour de justice des Communautés européennes, dans tous les systèmes juridiques des États membres, les interventions de la puissance publique dans la sphère d'activité privée de toute personne, qu'elle soit physique ou morale, doivent avoir un fondement légal et être justifiées par les raisons prévues par la loi; ces systèmes doivent donc prévoir, bien qu'avec des modalités différentes, une protection face à des interventions qui seraient arbitraires ou disproportionnées. L'exigence d'un contrôle juridictionnel de toute décision d'une autorité nationale constitue ainsi un principe général de droit communautaire.

Au vu des éléments juridiques qui précèdent, l'application d'une interdiction professionnelle non facultative et définitive pose problème.

Ainsi, la procédure de droit pénal fiscal, telle qu'elle est prévue dans la loi générale relative aux douanes et accises, a été attaquée à maintes reprises par les contribuables, dans la mesure où cette législation prévoit un régime de l'action publique et de la procédure pénale qui diffère de la procédure ordinaire sur plusieurs points, dont le fait que l'Administration des douanes et accises agit à la fois en qualité d'autorité chargée de l'enquête et en qualité d'autorité poursuivante. Or, selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et de la Cour de cassation:

- il n'est pas manifestement disproportionné aux objectifs de lutte contre la fraude, en raison de la spécificité de la matière, de confier les poursuites à une administration spécialisée, même si celle-ci n'a pas la même indépendance que le ministère public, *lorsque les litiges sont tranchés par le juge pénal, qui offre toutes les garanties d'indépendance et d'impartialité*³ ;
- *dès lors que le demandeur a eu la possibilité de contredire librement les éléments invoqués à sa charge, dans le cadre*

de l'exercice partagé et simultané de l'action publique par le défendeur et par le ministère public, cette procédure spécifique ne viole pas l'article 6 de la CEDH.⁴

Une telle interdiction professionnelle doit donc, et devra toujours, soit être prononcée par un juge, soit être soumise à un contrôle de pleine juridiction d'un juge.

Vouloir établir le contraire en matière de fraude fiscale pourrait paraître séduisant vis-à-vis d'une certaine partie de l'opinion publique, mais cela implique un préalable: que la Belgique se retire tant du Conseil de l'Europe (d'où découle la CEDH) que de l'Union européenne (d'où découle le principe général de la Cour de justice précité).

Le système actuel nous semble déjà adapté, si l'on veut réellement frapper les fraudeurs et à condition de l'utiliser, dans les cas avérés de fraude fiscale. Ainsi, combien d'interdictions basées sur l'article 446 CIR le ministre des Finances a-t-il lui-même déjà prononcées?

2.3. La définition du champ d'application «à géométrie variable» d'une éventuelle interdiction professionnelle

Enfin, sur ce point, qu'il nous soit permis d'attirer l'attention sur le fait que l'absence complète d'un Code de procédure fiscale unique au niveau de l'État fédéral belge, contrairement à la législation française et à son Code général des impôts, et contrairement à la Région wallonne et à son décret du 6 mai 1999, implique un émiettement des bases légales distinctes devant régir ces interdictions professionnelles.

Peut-on déduire de cet éparpillement actuel des bases légales des interdictions professionnelles en matière fiscale une application «à géométrie variable»? Nous pouvons le penser, sauf à affirmer qu'une infraction pénale, par exemple commise en matière d'impôts sur les revenus et donnant lieu à une interdiction d'exercer une profession fiscale prononcée sur la base de l'article 455 CIR 92, entraînerait aussi, de manière automatique, une interdiction totale pour toutes les autres matières fiscales, telles que la TVA ou les droits de succession, et ce, alors même que l'interdiction professionnelle pour ces matières devrait découler respectivement des articles 73^{ter} C.TVA et 133^{ter} C. succ., et que la personne concernée n'aurait commis aucune infraction à ces deux derniers codes fiscaux.

³ C. const., 14 février 2001, n° 16/2001, M.B., 18 avril 2001, p. 12.661 ; F.J.F., 2001, p. 147.

⁴ Cass., 17 octobre 2001, R.G. n° P.011021F., non encore publié.

De ce fait, toute sécurité juridique à donner à ces interdictions professionnelles ne peut que passer, selon nous, par la voie d'un seul Code de procédure fiscale, à établir au niveau de l'État fédéral (dont on pourrait toutefois exclure les douanes et accises, au vu de leur lien direct avec une législation communautaire fort précise en matière d'obligations fiscales), qui prévoirait ces interdictions d'exercer des activités fiscales, à certaines conditions et avec une application possible à toutes les matières fiscales qui se trouveraient visées par ce nouveau Code.

Après avoir tant parlé dernièrement du processus «Una Via» devant le Parlement fédéral, il serait peut-être temps d'y parler également du principe «Uno Codex».

Un code unique de procédure fiscale permettrait d'éviter l'application à géométrie variable d'une interdiction professionnelle

3. La compatibilité belge et européenne d'un monopole légal de l'assistance et du conseil fiscal: les problèmes posés par une interdiction générale

3.1. Au vu du droit belge

Le droit au travail et au libre choix d'une activité professionnelle est garanti par l'article 23 de la Constitution belge et par l'article 7 du fameux décret d'Allarde des 2 et 17 mars 1791, qui édicte qu'«Il sera libre à toute personne de faire tel négoce ou d'exercer telle profession, art ou métier, qu'elle trouvera bon».

De la sorte, toute dérogation à ce principe doit être compatible avec les principes d'égalité et de non-discrimination prévus par les articles 10 et 11 de la Constitution (voy. point 3.4., ci-dessous).

3.2. Au vu de la Convention européenne des droits de l'homme

Le droit d'exercer une activité professionnelle est également un «bien» garanti par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde

des droits de l'homme et des libertés fondamentales, du 20 mars 1952⁵ (CEDH).

De la sorte, toute dérogation à ce principe doit être compatible avec le principe de non-discrimination prévu par l'article 14 de la CEDH (voy. point 3.4., ci-dessous).

3.3. Au vu du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

Le Traité instituant la Communauté économique européenne (devenu, depuis le 1^{er} décembre 2009, le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), signé à Rome le 25 mars 1957 et approuvé par une loi belge du 2 décembre 1957, consacre en son sein, par plusieurs articles, le principe de l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité, essentiellement envisagé sous l'angle de la vie économique.

De ce fait, les États membres doivent exercer leurs compétences dans le respect du droit communautaire et, par conséquent, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité.⁶ En effet, l'article 18 TFUE (ex-art. 12 du Traité CE) dispose que toute discrimination en raison de la nationalité est interdite dans le domaine d'application du Traité.

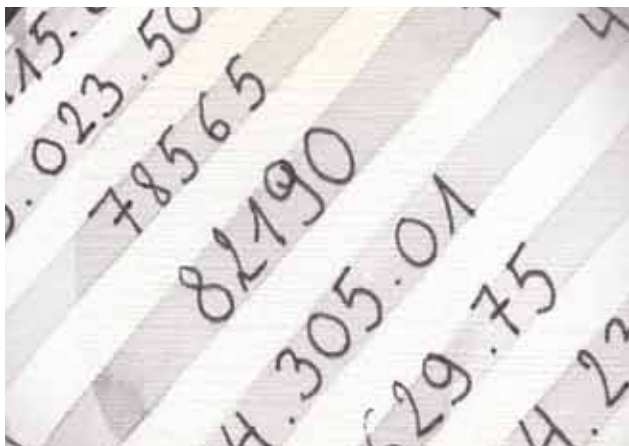
Ensuite, le droit communautaire garantit certains droits et libertés dans le domaine de la circulation des marchandises (art. 28 à 32 et 34 à 37 TFUE; ex-art. 23 à 31 du Traité CE; ex-art. 9, 10, 12, 28 29, 30, 34, 36 et 37 du Traité CEE) et des travailleurs (art. 45 à 48 TFUE; ex-art. 39 à 42 du Traité CE; ex-art. 48 à 51 du Traité CEE), de l'établissement des activités non salariées et de leur exercice (art. 49 à 54 TFUE; ex-art. 43 à 48 du Traité CE; ex-art. 52 à 58 du Traité CEE), de la prestation des services (art. 56 à 62 TFUE; ex-art. 49 à 55 du Traité CE; ex-art. 59 à 66 du Traité CEE) et du mouvement des capitaux et du paiement (art. 63 à 66 et 75 TFUE; ex-art. 56 à 60 du Traité CE; ex-art. 73B à 73G du Traité CEE), ainsi que dans le domaine de l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires pour les produits importés par rapport à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires (art. 110 à 113 TFUE; ex-art. 90 à 93 du Traité CE; ex-art. 95 à 99 du Traité CEE).

⁵ Cour eur. DH, 18 février 1991 (*Fredin*), série A, n° 192; Cour eur. DH, 7 juillet 1989 (*Tre Traktörer Aktiebolag*), série A, n° 159.

⁶ Jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne. Voy. notamment CJCE, 22 mars 2007 (*Raffaele Talotta c. État belge*), C-383/05, *Rec.*, 2007, I, p. 2555; CJCE, 11 octobre 2007 (*Erika Waltraud Ilse Hollmann c. Fazenda Publica*), C-443/06, *Rec.*, 2007,

I, p. 8491; CJCE, 18 décembre 2007 (*Skatteverket c. A.*), C-101/05, *Rec.*, 2007, I, p. 11.531. Sur le fait que les disparités de barèmes d'imposition nationaux entre l'État de résidence et l'État d'emploi ou de services ne contreviennent pas en elles-mêmes au Traité CE, voy. CJCE, 12 mai 1998 (*Époux Robert Gilly c. France*), C-336/96, *Rec.*, 1998, I, p. 2793.

De plus, la Cour de justice de l'Union européenne a affirmé le principe selon lequel tant le droit de propriété que le libre exercice des activités professionnelles font partie des principes généraux du droit communautaire, dont cette Cour assure le respect. Selon cette Cour, si des restrictions peuvent y être apportées, c'est à la condition absolue qu'elles répondent *effectivement* à des objectifs d'intérêt général et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porte atteinte à la substance même des droits ainsi garantis.⁷



De ce fait, toute mise en place d'une limitation des activités fiscales à des personnes agréées ou membres d'un institut professionnel, à la suite d'une réglementation contraignante et non plus optionnelle, doit également respecter ces libertés incluses dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dont les libertés d'établissement des non-salariés et de prestation de services. Plus particulièrement en matière de limitations de certaines activités de services intellectuels à des personnes membres d'un ordre ou d'un institut professionnel, l'on relèvera aussi l'existence de deux directives européennes :

- 1° soit la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil, du 7 septembre 2005, relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles ;
- 2° soit la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2006, relative aux services dans le marché intérieur.

⁷ CJCE, 11 juillet 1989 (*Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG*), C-265/87, *Rec.*, 1989, p. 2237 ; CJCE, 15 mai 1997 (*Futura Participations SA et SingerFutura Participations SA et Singer*), C-250/95, *Rec.*, 1997, I, p. 2471.

3.4. Conséquence : la nécessité d'une justification objective, pertinente et raisonnable de toute limitation générale des activités fiscales, eu égard au rôle des professions économiques réglementées

Au vu de ce qui précède, le principe général est donc que toute personne a le droit d'exercer l'activité professionnelle qu'elle désire. Aucune interdiction générale ayant pour effet de porter atteinte à la substance même de ce droit ne peut être établie sans justification légitime, objective, pertinente et raisonnable (dûment proportionnée à l'objectif poursuivi).

En effet, les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi que l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme et les dispositions précitées du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne impliquent que tous ceux qui se trouvent dans la même situation soient traités de la même manière, tout en n'excluant pas qu'une distinction soit faite entre différentes catégories de personnes, pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable *au regard de l'objectif poursuivi*. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée, ainsi que de la nature des principes en cause, et il y a violation de ce principe d'égalité lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but recherché.⁸

Ainsi, dans le cas présent des services fiscaux, si les principes d'égalité et de non-discrimination permettent de tenir compte de la situation spécifique des services d'assistance et de conseil fiscal, *il est toutefois indispensable que toute limitation au droit des citoyens d'accomplir de telles missions soit basée sur des critères objectifs et en rapport évident avec le but, la nature et l'objet de l'atteinte. De plus, il faut que cette atteinte serve effectivement les objectifs d'intérêt général poursuivis et qu'elle ne constitue pas, au regard du but poursuivi, une intervention disproportionnée.*

Soulignons que le fait que des professions libérales prestent un service essentiellement intellectuel et personnel

⁸ C. const., 13 octobre 1989, n° 23/99, *Rev. rég. dr.*, 1989, p. 611, note X. DELGRANGE, « Quand la Cour constitutionnelle s'inspire de la Cour de Strasbourg ». Depuis lors, jurisprudence constante (voy. V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, 2004, n° 87).

ne saurait conduire à la conclusion qu'elles devraient échapper à ce droit de la concurrence.⁹

Or, selon la jurisprudence de la Cour de justice, la réduction de recettes fiscales n'est pas une raison impérieuse d'intérêt général pouvant justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale.¹⁰ De même, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait justifier une mesure portant atteinte aux objectifs d'une législation communautaire, surtout lorsque cette mesure consiste en l'interdiction totale d'exercer une liberté fondamentale garantie par le traité¹¹ ou lorsqu'il s'agit d'une exclusion catégorique et généralisée non tempérée par la possibilité d'un examen juridictionnel au cas par cas de l'existence d'un tel abus.¹²

De même, rappelons que, selon les directives européennes précitées en matière de service et selon la jurisprudence de la Cour de justice en cette matière, toute dérogation à cette liberté doit respecter les conditions de :

- a) non-discrimination: l'exigence ne peut être directement ou indirectement discriminatoire en raison de la nationalité ou, dans le cas de personnes morales, en raison de l'État membre dans lequel elles sont établies;
- b) nécessité: l'exigence doit être justifiée par des raisons d'ordre public, de sécurité publique, de santé publique ou de protection de l'environnement;
- c) proportionnalité: l'exigence doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.¹³

Parallèlement à ces libertés d'exercice d'une activité économique, relevons également qu'aucune profession réglementée ne peut, actuellement en Belgique, se targuer d'un

monopole légal de rendre des avis se rapportant à toutes matières fiscales, d'assister les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et de représenter les contribuables, même au vu de l'article 38 de ladite loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

De la sorte,

- *non seulement, en l'état actuel des choses, un alourdissement des possibilités d'interdiction d'exercer limitée aux professionnels de la fiscalité que sont les conseils fiscaux, les comptables-fiscalistes agréés, les experts-comptables et les comptables nous paraît tout à fait contraire aux libertés publiques énumérées aux points 3.1. à 3.4., ci-dessus, de par leur portée générale,*
- *mais le fait que cette « interdiction professionnelle » ne toucherait que les conseils fiscaux et les comptables-fiscalistes agréés, sans pouvoir impacter les conseillers juridiques qui n'en seraient pas membres, nous semble également injuste et discriminatoire. Même si cette « interdiction professionnelle » était étendue aux membres de tous les ordres professionnels, cette mesure ne toucherait injustement qu'une partie des prestataires de services fiscaux.*

Toutefois, le constat de l'illégalité d'une interdiction professionnelle générale peut également induire l'opportunité de réfléchir à l'instauration d'une limitation spécifique et dûment justifiée de l'exercice des professions fiscales.

Une telle réflexion nous amène alors à nous interroger sur la spécificité des missions fiscales qui pourrait faire l'objet d'une réglementation: quelle est la spécificité qui peut entraîner le fait qu'une profession juridique doive être réglementée de manière obligatoire plutôt qu'optionnelle? *Quel*

⁹ L. DEFALQUE, «L'application des règles de concurrence aux réglementations des ordres professionnels», *J.T.*, 2002, p. 458; P. DE BANDT, S. BREDAEL et L. MISSON, «Droit de la concurrence et exercice de pouvoirs réglementaires par les ordres professionnels: quelques réflexions et une tentative de synthèse au vu de l'arrêt de la Cour de cassation du 25 septembre 2003 et de la jurisprudence récente de la Cour de justice», *R.D.C.*, 2004, p. 22; C. CHENIEVRE et C. DUBOIS, «Le droit de la concurrence et les professions libérales: du *no man's land* à la confrontation?», *D.C.C.R.*, 2005, p. 152. Voy. CJUE, 24 mai 2011 (*Commission européenne c. Belgique*), C-47/08, non encore publié au *Rec.* Concernant les avocats, voy. aussi CJCE, 21 juin 1974 (*Jean Reyners*), C-2/74, *Rec.*, 1974, p. 631.

¹⁰ CJCE, 8 mars 2001 (*Metallgesellschaft e.a.*), C-397/98 et C-410/98, *Rec.*, 2001, I, p. 1727; CJCE, 3 octobre 2002 (*Rolf Dieter Danner c. Finlande*), *F.J.F.*, 2003, p. 245; CJCE, 21 novembre 2002

(*X, Y et Riksskatteverket*), C-436/00, *F.J.F.*, 2003, p. 365; CJCE, 12 décembre 2002 (*Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*), C-324/00, *J.T.D.E.*, 2003, p. 55.

¹¹ CJCE, 26 septembre 2000 (*Commission c. Belgique*), C-478/98, *Rec.*, 2000, I, p. 7587. Voy. aussi CJCE, 17 juillet 1997 (*Leurbloem*), C-28/95, *Rec.*, 1997, I, p. 4161; CJCE, 4 juin 2002 (*Kenny Roland Lyckeskog*), C-99/00, *Rec.*, 2002, I, p. 4839.

¹² CJCE, 21 novembre 2002 (*X, Y et Riksskatteverket*), C-436/00, *F.J.F.*, 2003, p. 365; CJCE, 12 décembre 2002 (*Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*), C-324/00, *Rec.*, 2002, I, p. 11.779.

¹³ Voy., dernièrement, CJUE, 10 mai 2012 (*Duomo Gpa Srl*), C-357/10, (*Gestione Servizi Pubblici Srl*), C-358/10 et (*Irtel Srl*), C-359/10, non encore publié au *Rec.*; CJUE, 8 septembre 2012 (*Winner Wetten GmbH*), C-409/06, *Rec.*, 2010, I, p. 8015; CJUE, 24 mai 2011 (*Commission européenne c. Belgique*), C-47/08, non encore publié au *Rec.*

est le trait commun entre ces professions réglementées de manière obligatoire qui puisse servir de justification à une éventuelle limitation en Belgique des activités fiscales ?

Au vu de ce qui précède, il est indispensable de motiver une quelconque interdiction professionnelle de l'assistance et du conseil fiscal, en faveur de personnes déterminées, par la nature même de leurs prestations en cause, et certainement pas au vu du risque de fraudes éventuelles.

1° *Si le but poursuivi doit être de combattre la fraude fiscale, il faudrait admettre que le système actuel de limitation de l'interdiction par voie de sanction pénale, à prononcer par le juge, est tout à fait apte à donner toute sécurité juridique à une telle interdiction, bien que limitée au cas spécifique du conseiller ayant sciemment fraudé. De plus, dans le système actuel, rappelons qu'il n'existe aucune distorsion entre les interdits, membres ou non d'un organisme professionnel: en effet, toutes les dispositions légales fiscales (art. 455, § 1^{er}, CIR 92, 73^{ter}, § 1^{er}, C.TVA, art. 207, § 1^{er}, C. enreg., art. 133^{ter}, § 1^{er}, C. succ. et art. 207^{ter}, § 1^{er}, du Code des droits et taxes divers) établissent cette sanction pénale d'interdiction, sans aucune distinction basée sur l'appartenance à un ordre professionnel.*

Ce souci ne pouvant par nature viser que les fraudeurs indélécats, il ne pourrait donc justifier une interdiction excluant de manière générale un certain nombre de

personnes du marché de l'assistance et du conseil fiscal, sans qu'aucun lien puisse être raisonnablement établi entre la plus grande probabilité d'une telle fraude et l'absence d'appartenance à un ordre professionnel.

*L'on ne peut donc justifier une telle limitation des activités fiscales à certaines personnes, pour rendre ces personnes **privées responsables**, de près ou de loin, de la lutte contre la fraude fiscale: c'est à l'autorité publique qu'il incombe d'effectuer les contrôles en ce sens, au moyen des pouvoirs d'investigation et de contrainte qui lui sont propres.*

2° *Si le but est de réserver à des personnes fiables professionnellement la compétence de l'assistance et du conseil fiscal, seule une limitation **spécifique** de la matière fiscale (applicable à certaines activités actuelles des conseils fiscaux) pourrait être envisagée, si l'on peut la justifier par le parallèle entre les activités juridiques obligatoirement réservées aux avocats et aux notaires, et les activités fiscales désignées dans l'article 38 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales. Une telle limitation pourrait se faire selon deux optiques:*

- soit une segmentation «verticale», réservant certaines *missions* fiscales aux membres d'un institut ou d'un ordre professionnel reconnu, quel que soit l'impôt en cause;
- soit une segmentation «horizontale», réservant la gestion de certains *impôts* à ces membres, quelles que soient les missions en cause.

Segmentation «verticale»

Avis et conseils fiscaux à usage interne au contribuable
Intervention dans le recouvrement (par exemple, la négociation d'un plan d'apurement)
Gestion du précontentieux et du contentieux fiscal
Gestion des contrôles fiscaux
Gestion de trésorerie
Introduction des déclarations diverses à l'Administration
Établissement des factures et autres documents, soit à usage comptable, soit à usage fiscal

Segmentation «horizontale»

<i>Droits de succession</i>	<i>Droits d'enregistrement</i>	<i>TVA</i>	<i>IPP</i>	<i>ISOC</i>	<i>IPM</i>	<i>INR</i>
-----------------------------	--------------------------------	------------	------------	-------------	------------	------------

Nous sommes d'avis que ces types de segmentation peuvent être complémentaires :

- en tant que segmentation «verticale», en fonction des missions fiscales, il pourrait s'agir des missions dont l'accomplissement entraîne des *effets externes* aux actes posés, reposant sur la confiance qui doit pouvoir être donnée aux actes à destination de tiers qui sont posés par ces professionnels, soit vis-à-vis du grand public, soit vis-à-vis de l'autorité publique.

Nous pouvons ici faire un parallèle avec la fonction notariale, qui est également réglementée vu que les notaires sont les fonctionnaires publics établis pour recevoir tous les actes et contrats auxquels les parties doivent ou veulent faire donner le caractère d'authenticité attaché aux actes de l'autorité publique (art. 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 25 ventôse an XI contenant organisation du notariat).

Sur cette base, l'on pourrait concevoir, en faveur des conseils fiscaux et des autres personnes faisant partie d'un ordre professionnel similaire, une limitation de la compétence de poser des actes ayant des effets externes vis-à-vis des autorités publiques.

Cela permettrait d'ailleurs de faciliter le travail au quotidien des professions fiscales, tout en préservant l'intérêt de l'État et des contribuables par une coordination accrue des professions économiques et du SPF Finances.

Il pourrait en aller ainsi pour les missions suivantes :

- l'instauration d'un mandat unique ou la facilité: nous pouvons penser à offrir aux professions économiques la possibilité de s'identifier, en une seule opération, pour l'ensemble des matières relevant du SPF Finances (*single one access*). Dans un second temps, il pourrait y avoir une évolution vers un mandat unique, auquel pourraient être annexés une série de services et/ou d'informations;
- les services liés à ce mandat: nous pouvons penser à une information du mandataire en temps réel et à une gestion des documents justificatifs. Il y aurait l'engagement que toute correspondance et tout document officiel entre l'Administration fiscale et un contribuable (personne physique ou entreprise) soient, dans les mêmes délais, portés à la connaissance du professionnel comptable et fiscal valablement mandaté, selon des formules à déterminer, en privilégiant les relations électroniques. Ce mandat devrait permettre au professionnel d'avoir, dans un premier temps, accès à l'information (déclarations,

demandes de renseignement, avis d'imposition...) du dossier de son client (sans nécessairement avoir le pouvoir de signature pour tout, bien évidemment) («élection générale de domicile fiscal» chez un professionnel, auquel ou par lequel toutes les notifications fiscales pourraient être faites valablement);

- l'instauration de la possibilité pour un professionnel reconnu de ne pas joindre systématiquement les documents, mais de les tenir à disposition à son cabinet lorsqu'il adresse copie des pièces sous format PDF;
 - l'annonce des contrôles renforcés: portant, par exemple, sur des secteurs d'activité particuliers, la mise à disposition de ces informations par le SPF Finances serait systématiquement relayée par nos moyens de communication auprès de nos membres. Une démarche proactive auprès des clients pourrait être largement mise en place;
 - la consultation *a priori*: cette participation à la gestion de la fiscalité pourrait prendre plusieurs formes et se traduire par la mise à disposition par les instituts de membres «spécialisés» selon les thématiques abordées, dans le cadre d'un dialogue équilibré et constructif;
 - la compétence de représenter les contribuables vis-à-vis de l'Administration fiscale: l'on pourrait aussi penser à donner aux conseils fiscaux, éventuellement porteurs d'un diplôme de licencié/maître/docteur en droit, la compétence de représenter le contribuable devant les juridictions spécifiquement fiscales, de la même manière que des personnes autres que des avocats peuvent représenter une partie devant les juridictions du travail pour certains litiges (art. 728, § 3, CIR 92);
- en tant que segmentation «horizontale», en fonction des impôts en cause, nous sommes d'avis que ces missions fiscales précitées pourraient être réservées aux membres des instituts professionnels, en ce qui concerne les matières fiscales qui ont ou peuvent avoir un caractère professionnel important, et/ou qui impliquent la tenue d'une comptabilité probante, à usage externe. Tel serait indéniablement le cas de la TVA, de l'IPP, de l'ISOC, de l'INR et de l'IPM.

En conclusion, sur cette proposition de réglementation totale de la profession fiscale, il nous semble qu'une telle réglementation doit rester proportionnée à l'objectif poursuivi, tant sur le plan de l'honorabilité du secteur que sur celui du traitement égal de tous les experts et conseillers fiscaux.

Il ne faut pas que le remède s'avère pire que le mal. ●