

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Quand l'administration fiscale est publiquement pointée du doigt. Une approche inédite du « Naming & Shaming », noot onder Gent, 25/02/2020

Lachapelle, Amelie

Published in:

Tijdschrift voor fiscaal recht

Publication date:

2023

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for published version (HARVARD):

Lachapelle, A 2023, 'Quand l'administration fiscale est publiquement pointée du doigt. Une approche inédite du « Naming & Shaming », noot onder Gent, 25/02/2020', *Tijdschrift voor fiscaal recht*, numéro 636, pp. 170-177.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

boeten, voor personen die met het bedrijf voldoende vertrouwd waren, herkenbaar in beeld werden gebracht; het hof zegt voor recht dat deze mededeling door de geïntimeerde moet gebeuren op verbeurte van een dwangsom van 10.000,00 EUR verstraging te rekenen vanaf het verstrijken van de 5de werkdag volgend op het verstrijken van de termijn waarbinnen tegen het onderhavige arrest een cassatievoorziening zal kunnen worden ingesteld en voor zover binnen die termijn geen cassatievoorziening zou zijn ingesteld;

- het hof veroordeelt elk van de partijen tot het betalen van de gerechtskosten van de beide instanties, in welk geval die kosten niet moeten worden vastgesteld.

Waar:

D. Vandeputte, kamervoorzitter, alleenrechtsprekend.

Noot

Quand l'administration fiscale est publiquement pointée du doigt. Une approche inédite du « Naming & Shaming »

Introduction

* **La décision commentée.** La décision commentée est originale à plus d'un titre. Tout d'abord, en raison du rapport noué entre le fisc et une société de médias: le fisc a informé un média du déroulement d'un contrôle fiscal à l'égard d'un contribuable déterminé. Un tel comportement emporte une violation du secret professionnel. Des images ont été diffusées dans le cadre d'un épisode du magazine « *De Fiscus* » diffusé sur *Eén* le 7 décembre 2016. Ensuite, la sanction infligée par le juge est assurément peu commune: outre à des dommages-intérêts, le fisc est tenu de publier dans les médias, sous peine d'astreinte, un communiqué visant à reconnaître que le documentaire en question repose sur une violation du secret professionnel.

La violation du secret professionnel n'emporte pas pour autant, en tant que telle, d'après le juge gantois, la nullité de la cotisation en cause.

* **L'objet de la contribution.** La présente contribution centre son analyse sur la sanction prononcée par le juge gantois à l'encontre de l'administration fiscale, et donc sur la demande subsidiaire formulée par l'appelant. Une telle sanction, qui vise à jeter publiquement l'opprobre sur une action et sur son auteur, est communément appelée, dans le monde anglo-saxon « *shaming sanction* ».

I. Les faits à l'origine du litige

L'appelant est une entreprise de pommes de terre. Le 17 juin 2016, il a fait l'objet d'un contrôle fiscal surprise au sein de ses bureaux. Les fonctionnaires de l'administration fiscale, intimidée, étaient équipés, lors de leur intervention, de « *bodycams* » parfaitement visibles.

Propriété de l'entreprise S. TV BVBA, ces caméras devaient enregistrer le déroulement du contrôle afin de fournir des images du terrain dans le cadre de l'émission « *De Fiscus* » diffusée sur la VRT. Le gérant de l'entreprise de pommes de terre craignant de voir les images intégralement utilisées dans le cadre de la série documentaire, il écrit à la VRT et à l'administration fiscale afin de s'y opposer.

Le 6 décembre 2016, les parties ont conclu un accord sur l'impôt sur le revenu des sociétés et la TVA pour l'année d'imposition 2015. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, cet accord stipule qu'un bénéfice supplémentaire de 120.000,00 EUR serait imposé comme une commission secrète au requérant.

Le lendemain de cet accord, soit le 7 décembre 2016, la série documentaire « *De Fiscus* » a été diffusée sur *Eén*. On pouvait y voir le contrôle fiscal dont l'appelant a fait l'objet en juin 2016, surnommé « *Actie Patat* », et qui a mené à l'accord de la veille. Le contribuable était clairement identifiable. Cette émission a été regardée par 982.421 personnes. Le même jour, l'appelant a reçu une lettre de la VRT. Elle signale que les images ont été floutées afin de respecter la vie privée des personnes concernées. Ces images ont été obtenues grâce aux bodycams des fonctionnaires du fisc et ont été utilisées par S. TV BVBA afin de réaliser un documentaire pour la VRT.

Compte tenu de la situation, le conseil du contribuable s'oppose à la procédure d'imposition dont fait l'objet son client. Il estime que le fisc a violé son secret professionnel en permettant la diffusion de ce documentaire. En application de la loi du 11 avril 1994, il demande par ailleurs à pouvoir consulter les documents ayant trait à la nature des relations nouées entre le fisc, S. TV BVBA et la VRT.

D'après l'administration fiscale, il n'y a pas eu violation du secret professionnel. Pour autant, elle accède à la demande de consultation formulée par le conseil de l'appelant et lui remet le contrat qui la relie à la société S. TV BVBA ainsi que des échanges courriels. Les images enregistrées par les bodycams ne peuvent toutefois pas être transmises au contribuable dans la mesure où elles ne sont pas conservées par l'entreprise une fois le documentaire approuvé par le commanditaire, en l'espèce la VRT. Les parties n'arrivant pas à s'entendre, il est fait appel au service de conciliation fiscale, mais celui-ci ne parvient pas à un accord.

L'entreprise de pommes de terre introduit alors un recours devant le tribunal de première instance de Flandre occidentale, division de Bruges. A titre principal, elle demande l'annulation de l'avis d'imposition litigieux et à titre subsidiaire, des dommages-intérêts en raison de la violation du secret professionnel. Des mesures avant dire droit sont également demandées sur pied de l'article 19 du Code judiciaire. Le tribunal a déclaré la demande du contribuable recevable mais non fondée.

Cette décision est contestée devant la cour d'appel de Gand dans le cadre de l'arrêt présentement commenté.

Les revendications des parties peuvent être synthétisées comme suit.



A titre principal, l'appelant entend faire annuler la cotisation fiscale au motif qu'elle est illégale.

A titre subsidiaire, l'appelant entend condamner l'Etat belge au paiement de dommages-intérêts et à la reconnaissance publique, dans les médias, de la violation du secret professionnel à son propos, sous peine d'astreinte.

L'intimé entend faire rejeter la demande principale et la demande subsidiaire de l'appelant et à les déclarer non fondées.

II. La validation de la cotisation fiscale établie suite au contrôle fiscal (demande principale)

Les moyens de l'appelant se fondent, non pas sur la base d'imposition ou le taux appliqué, mais sur le fait que le contrôle fiscal qui a donné lieu à l'imposition a été filmé et que les séquences visuelles et sonores prises à cette occasion ont été utilisées par une société de production dans le cadre d'un documentaire diffusé à la télévision.

Ces moyens sont non fondés.

A. Le port de bodycams par l'administration fiscale

Que les fonctionnaires du fisc aient été équipés de bodycams en vue de collecter des images pour la réalisation d'un documentaire ne remet nullement en cause la nature de leur intervention. Les fonctionnaires menaient un contrôle fiscal en application des articles 315 à 319 du CIR 1992 et articles 60 à 63 du CTVA. Et ce contrôle fiscal aurait eu lieu même si la réalisation d'un documentaire n'avait pas été envisagée.

Dans son recours, l'appelant pointe les déclarations d'un inspecteur de l'ISI publiées dans la presse en ce qu'elles témoignent clairement d'un *a priori* positif à l'égard de l'usage de bodycams par l'administration fiscale. Celui-ci déclare que l'usage de bodycams offre des avantages: les contribuables se montrent moins agressifs et les parties disposent de preuves en cas de différend quant au bon déroulement du contrôle fiscal. Cela permet par ailleurs aux fonctionnaires de réexaminer le contrôle fiscal *a posteriori*, à tête reposée. L'inspecteur souligne le changement de mentalité opéré vis-à-vis de la fiscalité. La population attend désormais de l'administration fiscale qu'elle lutte efficacement contre la fraude fiscale et emploie, pour ce faire, des moyens technologiques modernes. Ceci étant, il est vrai qu'il faut faire preuve de prudence et éviter que les séquences enregistrées par les bodycams soient utilisées à d'autres fins que celles du contrôle fiscal.

Des premiers essais avaient eu lieu au sein de l'administration fiscale mais l'expérience s'était écourtée en raison d'une

plainte déposée par des avocats. La pratique a en revanche été entérinée dans le secteur de la police.¹

En l'occurrence, il faut constater que les bodycams ont été placées afin de produire des images dans le cadre d'un documentaire commandé par une chaîne de télévision. Il ne ressort pas des déclarations des fonctionnaires que les bodycams aient été placées afin de collecter des preuves supplémentaires dans le cadre d'un contrôle fiscal. Les séquences enregistrées par les bodycams étaient directement transmises à l'entreprise de production. Reste que l'appelant ne démontre pas en quoi la cotisation fiscale serait fondée sur des images captées par les bodycams.

A supposer que le fait, pour le fisc, de rendre les séquences enregistrées par les bodycams disponibles pour l'entreprise de production constitue une violation du secret professionnel, cela ne rend pas ensuite pour autant la procédure illégale. En outre, il faut garder à l'esprit que les bodycams n'ont jamais poursuivi de finalités probatoires. Le montant de la cotisation fiscale n'aurait pas été différent en l'absence de documentaire. Du reste, la transmission des séquences ayant eu lieu directement, il peut paraître difficile d'établir dans le chef proprement dit des fonctionnaires une violation de leur secret professionnel.

Enfin, l'appelant ne démontre pas en quoi l'enregistrement de matériel visuel et sonore par les bodycams aurait vicié son consentement à l'accord sur lequel repose la cotisation litigieuse. Rien ne permet de démontrer qu'il aurait fait l'objet de pressions et aurait agi sous l'effet de la contrainte.² Or, le dol suppose la réunion de deux conditions: un élément matériel (manœuvres dolosives) et un élément moral (volonté de tromper dans l'intention de pousser l'autre partie à conclure un contrat).³ Ces deux conditions ne se présument pas et doivent être prouvées.⁴ De surcroît, il ressort de la chronologie des faits que l'appelant a signé l'accord en connaissance de cause, parfaitement conscient que les images enregistrées par les bodycams seraient diffusées. De fait, le gérant de son entreprise a écrit à l'intimé en vue d'empêcher une telle diffusion. Contrairement à ce qu'affirme l'appelant, il n'y a pas davantage eu tromperie dans le chef de l'intimé.

Il est donc patent que le contrôle fiscal aurait eu lieu en l'absence de documentaire. Aussi, même si des images avaient été prises dans le même temps au moyen des bodycams à des fins probatoires, ce qui serait source de discussion, il n'est pas démontré en l'espèce que la cotisation litigieuse repose sur de telles images. Les séquences enregistrées étaient *directement* transmises à l'entreprise de production en vue de la réalisation du documentaire.

1. La réforme de la « loi caméras » autorise expressément le port de bodycams par les agents de police lors de patrouilles ou d'interventions (loi du 21 mars 2018 modifiant la loi sur la fonction de police, en vue de régler l'utilisation de caméras par les services de police, et modifiant la loi du 21 mars 2007 réglant l'installation et l'utilisation de caméras de surveillance, la loi du 30 novembre 1998 organique des services de renseignement et de sécurité et la loi du 2 octobre 2017 réglementant la sécurité privée et particulière, *M.B.*, 16 avril 2018). Sur l'usage de bodycams par la police, voy. not. H. WANDERSTEIN, « Sluipend vergif of groeihormoon? Nieuwe technologieën en de 'bodycam' vanuit strategisch perspectief », *Orde van de dag*, 2015, liv. 69, pp. 68-79.

2. S. VAN CROMBRUGGE, « La retransmission télévisée d'un contrôle viole le secret professionnel », *Fiscologue*, 2020, n° 1647, p. 6.

3. Voy. not. P. WERY, *Théorie générale des obligations et contrats spéciaux. Questions choisies*, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 82-90.

4. Voy. not. Cass. (1^{re} ch.), 12 février 2015 C.14.0330.F, J.L. / M.T., P.G., *Arr.Cass.*, 2015, liv. 2, p. 368; *Pas.*, 2015, liv. 2, p. 338; *R.G.D.C.*, 2018, liv. 1, p. 35; *T.B.O.*, 2016, liv. 2, p. 119; Civ. Flandre orientale (div. Termonde), 27 avril 2018, n° 16/1082/A, disponible sur jura.be.

B. Le transfert des images enregistrées par les bodycams à un tiers (violation ou non de la loi du 8 décembre 1992 – Pas d'incidence)

L'appelant tente encore d'invalider l'utilisation de *bodycams* par l'administration fiscale au regard de deux lois. La première concerne directement l'installation et l'utilisation des caméras de surveillance, la seconde encadre les traitements de données à caractère personnel.

Contrairement à ce qu'affirme l'appelant, la loi du 21 mars 2007 réglementant l'installation et l'utilisation des caméras de surveillance⁵ n'est toutefois pas applicable en l'espèce. Les *bodycams* n'ont en effet pas été installées, en l'espèce, à des fins probatoires. Elles n'avaient, par ailleurs, pas vocation à servir de « système d'observation » au sens de la loi du 21 mars 2007 précitée. Quoi qu'il en soit, la réforme de la « loi caméras », approuvée par la Chambre des représentants en mars 2018, autorise expressément le port de *bodycams* par les agents de police lors de patrouilles ou d'interventions.⁶ Les *bodycams* doivent être visibles et les agents munis d'un tel équipement doivent signaler lorsque que la caméra est actionnée.

Toujours est-il que la transmission des séquences visuelles et sonores enregistrées par les *bodycams* des fonctionnaires du fisc à la société de production pourrait constituer, du point de vue de l'appelant, une violation de la loi du 8 décembre 1992.⁷ Peut-être bien. La violation de ladite loi n'entraîne néanmoins pas la nullité de la cotisation litigieuse. La cour a effectivement montré plus haut que la cotisation litigieuse aurait été établie, et ce selon les mêmes variables, en l'absence de tout enregistrement et partant, de toute transmission à un tiers.

A l'appui de son recours principal, l'appelant soulève encore deux arguments.

Primo, les fonctionnaires à être intervenus dans le cadre de l'inspection n'étaient pas tous membres de l'ISI. Les fonctionnaires concernés n'y travaillaient pas non plus en tant que fonctionnaires détachés. Ce faisant, il y aurait eu usurpation de fonctions au sens de l'article 227bis du Code pénal. En effet, certains fonctionnaires travaillaient pour le Nationaal Centrum Opsporingen (Centre national d'enquête – NCO) qui intervient pour d'autres services du SPF Finances, ainsi que pour d'autres ministères (notamment le SPF Sécurité sociale). Et pour cause puisque le contrôle fiscal ne concernait pas uniquement l'ISI, mais également l'administration générale des impôts et d'autres ministères. Les services impliqués ont été expressément mentionnés sur le procès-verbal dressé sur place. Il faut en conclure que le moyen de l'appelant selon lequel il y aurait usurpation et

dissimulation de titres est non fondée.

Secundo, l'appelant soutient que l'un des fonctionnaires ayant agi lors du contrôle fiscal n'était pas territorialement compétent. Reste que, d'après la jurisprudence de la Cour de cassation, « l'attribution d'un ressort à un fonctionnaire n'est qu'une question d'organisation interne et ne fait naître ni droit ni obligation dans le chef du contribuable ».⁸ La cour juge en conséquent le moyen non fondé.

Il en résulte que la demande principale n'est pas fondée.

III. La sanction pour violation du secret professionnel (demande subsidiaire)

A. La communication à un tiers d'informations au sujet d'un contrôle fiscal

1. La violation du secret professionnel

Il est difficile pour l'administration fiscale de nier la violation, par ses fonctionnaires, de leur obligation de secret professionnel.

Conformément à l'article 337, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, « celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration en charge de l'établissement, ou celle en charge de la perception et du recouvrement, des impôts sur les revenus, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission ». Le secret fiscal n'est donc pas limité au seul montant des revenus imposables. Il s'applique à toutes les informations concernant les contribuables, tant en matière de taxation que de recouvrement.⁹ L'article 93bis du CTVA livre un contenu similaire à celui du CIR 1992. La violation de ce devoir de confidentialité est punie par le droit pénal en application des articles 453 CIR 1992 et 73octies du CTVA.

En informant la société de production de la tenue d'un contrôle fiscal chez l'appelante en raison d'indices de fraude fiscale, l'intimée a assurément méconnu son obligation de secret professionnel. En outre, il n'est pas contesté que les fonctionnaires étaient munis de *bodycams* et de microphones leur permettant de transmettre des séquences visuelles et sonores à la société de production de sorte que la société, tiers au regard du contrôle, avait parfaitement connaissance du contrôle fiscal comme si elle y était. Le documentaire réalisé au départ des séquences captées par les *bodycams* ont en outre permis à de potentiels clients d'avoir connaissance du déroulement d'un contrôle fiscal dans les bâtiments de

5. Loi du 21 mars 2007 réglant l'installation et l'utilisation de caméras de surveillance (*M.B.*, 31 mai 2007).

6. Loi du 21 mars 2018 modifiant la loi sur la fonction de police, en vue de régler l'utilisation de caméras par les services de police, et modifiant la loi du 21 mars 2007 réglant l'installation et l'utilisation de caméras de surveillance, la loi du 30 novembre 1998 organique des services de renseignement et de sécurité et la loi du 2 octobre 2017 réglementant la sécurité privée et particulière (*M.B.*, 16 avril 2018). Pour un commentaire, voy. A. MICHEL, « Révision de la 'loi caméras': précisions ou ambiguïtés pour l'installation et l'utilisation de caméras de surveillance? », *J.T.*, 2019, liv. 6762, pp. 149-160. Voy. aussi F. DUMORTIER et A. MICHEL, *Vidéosurveillance, droit belge et vie privée*, Bruxelles, Politeia, 2020.

7. Compléter et comparer avec la loi du 30 juillet 2018.

8. Cass., 10 juin 2010, F.09.0014.N cité in S. VAN CROMBRUGGE, « La retransmission télévisée d'un contrôle viole le secret professionnel », *Fiscologue*, n° 1647, 2020, p. 6.

9. *Com.IB* 1992, n° 337/3.



l'appelant pour des faits de fraude fiscale.

Si la levée du secret professionnel est autorisée dans certaines circonstances, il est manifeste que ces circonstances ne sont pas rencontrées dans le cas d'espèce. L'administration fiscale ne peut invoquer ni un ordre de la loi, ni une autorisation légale, ni un état de nécessité, ni l'exercice des droits de la défense¹⁰ pour justifier la violation du secret professionnel dans le chef de ses fonctionnaires.

Au contraire, l'administration fiscale a volontairement semé le doute dans l'esprit du contribuable quant à la fonction remplie par les bodycams. Certes, l'appelant a été informé du fait que le contrôle fiscal serait filmé au moyen des bodycams, lesquels étaient de toute façon parfaitement visibles. Pour autant, il n'apparaît pas qu'il ait été mis au courant du fait que les enregistrements seraient utilisés par un tiers dans le cadre d'un documentaire. Si tel avait été le cas, il aurait dû signer un formulaire de consentement, à l'instar des autres personnes qui apparaissent sur les images. *Quod non*. Ceci étant, il convient de noter que les personnes qui n'ont pas expressément donné leur consentement ont été floutées en l'espèce. Aussi, contrairement à ce qu'indique l'appelant, le documentaire ne permet pas d'identifier son entreprise à moins d'être familier des lieux et de son personnel. Ce cas de figure n'étant pas purement hypothétique, la démarche de l'administration fiscale peut, dans cette mesure, avoir pour effet, sciemment ou non, de jeter l'opprobre sur le contribuable ayant fait l'objet du contrôle fiscal, ce qui constitue, dans le jargon anglo-saxon une « *shaming sanction* ». Reste qu'au final l'administration fiscale a elle-même fait les frais d'une telle sanction, à l'initiative du juge gantois pour réparer la violation du secret professionnel par ses fonctionnaires. L'arroseur arrosé.

2. La condamnation à 1,00 EUR symbolique

En livrant à l'appelant de fausses explications quant à l'utilisation de bodycams, à savoir de prétendus motifs de « sécurité », l'intimée a, de surcroît, commis une faute.

Dans le prolongement direct de cette faute est survenu un dommage dans le chef du contribuable, à savoir la diffusion d'un contrôle fiscal le concernant sur une chaîne de télévision nationale. S'il venait à être reconnu, ce qui s'est confirmé en l'espèce, une telle mesure risquerait de nuire à sa réputation. Le risque est d'autant plus grand que les consommateurs sont, plus que jamais, attentifs, à la faveur des *media leaks*

qui ont éclaté dans le domaine fiscal, au respect de la loi fiscale par les entreprises vers qui ils se dirigent.¹¹

Conformément à l'article 1382 du Code civil qui énonce que « tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer », l'appelant a donc droit à une réparation, en l'occurrence des dommages-intérêts.

Le juge lui accorde à cet égard 1,00 EUR symbolique.

3. L'absence d'incidence quant à la cotisation fiscale établie en violation du secret professionnel

Que le secret professionnel ait été violé ne signifie néanmoins pas que la cotisation établie suite au contrôle fiscal serait irrégulière.

Il ressort effectivement des faits exposés que le déroulement d'un contrôle fiscal n'est nullement lié à la réalisation d'un documentaire pour la télévision. Le contrôle fiscal aurait eu lieu, dans les mêmes conditions, en l'absence de documentaire. Partant, la cotisation aurait été établie, et ce, selon les mêmes variables.

En l'occurrence, il faut concéder que la violation de la confidentialité attachée aux informations fiscales semble assez théorique en ce qu'elle n'emporte pas d'effets tangibles sur la situation du contribuable. Elle n'en demeure pas moins hautement symbolique.

En confirmant que le secret professionnel a bel et bien été violé, le juge confirme en effet que le *Naming & Shaming*, en tout cas en ce qu'il est dirigé contre le contribuable, n'a actuellement pas droit de cité chez nous. En l'état actuel du droit, l'administration fiscale ne peut effectivement pas transmettre à un tiers, en l'occurrence, un organisme de presse, des informations sur un contribuable déterminé sans violer son obligation de secret professionnel. La diffusion d'un documentaire ne constitue assurément pas une hypothèse de levée du secret professionnel.

Ce principe méritait assurément d'être rappelé compte tenu du climat ambiant de transparence fiscale qui tend à éroder toujours davantage le secret fiscal et le droit à la vie privée¹² à la faveur de nouveaux tempéraments. On songe notamment au régime de publicité des décisions fiscales anticipées. D'après l'article 24 de la loi belge du 24 décembre 2002, les décisions fiscales anticipées sont « publiées de manière anonyme, dans le respect des dispositions en matière de secret professionnel ».¹³ La publication a lieu sous la forme de syn-

10. Conformément à l'art. 458 du Code pénal, le secret professionnel peut être levé dans 4 hypothèses: l'ordre de la loi, l'autorisation légale, l'état de nécessité et l'exercice des droits de la défense. Sur le secret professionnel en Belgique, voy. l'ouvrage de référence: P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005. Voy. aussi, pour une synthèse, au regard tant du droit pénal que des législations particulières qui incriminent la violation du secret professionnel, A. MASSET et E. JACQUES, « Secret professionnel », *Postal Memorialis S 30*, 2012, n° 115, pp. 2-10.

11. Sur ce constat et ses implications, voy. not. A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale: de la complaisance à la vigilance*, Bruxelles, Larcier, 2021, à paraître. Voy. aussi S. DE RAEDT et A. LACHAPPELLE, « Le droit à la vie privée et la liberté d'expression en droit fiscal », in F. STÉVENART MEEÛS et E. TRAVERSA (dirs.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, 1^{re} éd., 2020, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 239-285; A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte, une atteinte au secret financier voulue par l'autorité? », *R.I.D.C.*, 2019/1, pp. 83-88.

12. Sur le droit à la vie privée en droit fiscal, voy. not. S. DE RAEDT et A. LACHAPPELLE, « Le droit à la vie privée et la liberté d'expression en droit fiscal », in F. STÉVENART MEEÛS et E. TRAVERSA (dirs.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, 1^{re} éd. 2020, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 239-285.

13. Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (*M.B.*, 31 décembre 2002).

thèses anonymes individuelles ou collectives.¹⁴ Les décisions ne sont donc pas publiées *in extenso*.¹⁵

La position adoptée par le législateur belge s'explique, en partie, par le souhait de prendre en compte, lors de l'adoption du système généralisé de décision anticipée en 2002, les recommandations de l'OCDE de l'époque en termes de lutte contre la concurrence fiscale dommageable.¹⁶

Une autre mesure, cette fois-ci prise par l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA – *Financial Services and Markets Authority*), témoigne également de l'influence grandissante du *Naming & Shaming* en Belgique.¹⁷ La FSMA a effectivement adopté une politique de communication proche du *Naming & Shaming* en application des articles 36, 36bis et 37 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.¹⁸ Cette politique consiste à mentionner sur le compte Twitter de la FSMA (@FSMA_info) les montants payés par les établissements soumis au contrôle et sanctionnés par ladite autorité.¹⁹

B. La condamnation à la publication d'un communiqué dans les médias

1. La sanction prononcée en l'espèce

Si la mise en cause de la responsabilité civile d'une autorité publique demeure remarquable, elle n'est pas inédite.²⁰ Elle ne doit pas, de plus, être surestimée en l'espèce, puisqu'elle se solde par 1,00 EUR symbolique. Là où la décision du juge gantois fait preuve d'une originalité certaine, c'est en ce qu'elle se penche sérieusement sur la demande de l'appelant visant à exiger de l'intimée qu'elle reconnaisse dans les médias (journaux, télévision et radio) la violation du secret professionnel dans le cadre du documentaire diffusé sur *Eén*. Une telle mesure s'apparente à ce que les anglosaxons appellent le « *Naming & Shaming* ». Elle s'en distingue néanmoins en ce qu'elle s'applique à l'administration, et non pas au justiciable.

En l'occurrence, la cour estime qu'il est utile d'informer le public que le reportage diffusé à la télévision flamande sur le contrôle fiscal du requérant n'a été possible qu'en raison d'une violation par les fonctionnaires concernés de leur secret professionnel. Une telle mesure semble d'autant plus appropriée que l'appelant démontre, au moyen de déclarations, que des personnes ont été capables de reconnaître son entreprise au moyen des images diffusées dans le cadre du documentaire. Une annonce dans les journaux et à la télévision peut suffire. Une diffusion en outre à la radio n'est pas nécessaire.

Concrètement, la cour condamne l'intimée à publier une annonce dans les 7 journaux flamands les plus importants, à savoir *Het Laatste Nieuws*, *Het Nieuwsblad*, *Het Belang van Limburg*, *Gazet van Antwerpen*, *De Standaard*, *De Morgen* et *De Tijd*. Elle doit également diffuser l'annonce en semaine, aux heures de grande écoute, sur *Canvas* [lire *Eén*], chaîne de la VRT sur laquelle le reportage télévisé en question a été diffusé.

La cour d'appel rédige elle-même le texte de l'annonce qui devra être publiée:

« Pour se conformer à l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 25 février 2020, prononcée dans l'affaire sous le n° de rôle 2018/AR/1037, il est communiqué ce qui suit:

Le Service public fédéral Finances reconnaît que le reportage télévisé diffusé le 7 décembre 2016 par la VRT sur la chaîne Canvas dans la série 'De Fiscus' n'a pu être réalisé qu'après que ses fonctionnaires aient violé leur devoir de confidentialité prescrit par l'article 337 du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63bis du Code de la TVA. Cette violation est tirée du fait que:

(1) les informations sur les motifs du contrôle, l'identité et l'adresse du contribuable contrôlé ont été communiquées à l'avance par l'administration fiscale à la société de production;

14. Art. 5 de l'arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'art. 26 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (*M.B.*, 12 février 2003).

15. Concrètement, les synthèses sont accessibles en ligne via la plate-forme *Fisconetplus* ou via le site Internet du SDA (www.ruling.be), le tout depuis le 1^{er} janvier 2005. Chaque synthèse est publiée individuellement depuis cette date, c.-à-d. distinctement du *Rapport annuel*. De surcroît, le SDA veille à diffuser, depuis 2017, des lettres d'information à destination des contribuables et de leurs conseils. Voy. SDA, *Rapport annuel 2017*, pp. 15-16, disponible sur www.ruling.be (consulté le 23 janvier 2019).

16. Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *exposé des motifs*, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 10. Notons qu'au Grand-Duché de Luxembourg, il aura fallu attendre le scandale des « *Lux Leaks* » pour qu'un régime de publicité soit organisé. Les décisions fiscales anticipées sont désormais publiées sous la forme d'une synthèse anonyme. La publication a lieu annuellement par le biais du *Rapport annuel* de l'administration fiscale. Voy. F. CHAOUCHE et K. PANTAZATOU, « National report of Luxembourg » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 17 du rapport en ligne.

17. D'autres exemples pourraient encore être donnés dans le domaine fiscal. On pense notamment au « registre UBO » créé par la législation anti-blanchiment ou encore à la proposition de la Commission européenne de rendre publique certaines informations contenues dans la déclaration pays-par-pays (*Country-by-Country Reporting*). Une publication future nous donnera l'occasion de les détailler dans la présente revue.

18. Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*M.B.*, 4 mai 2002). Selon la même approche de *Naming & Shaming*, l'art. 36/30 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, dite « loi organique de la BNB » (*M.B.*, 28 mars 1998), permet à la Banque nationale de rendre publique la défaillance des organismes de liquidation qui ne se conforment pas à ses injonctions.

19. Le 11 octobre 2018, on pouvait ainsi lire, sur l'écran d'accueil du site Internet de l'Autorité de surveillance: « Fidea SA paie 75.000 EUR dans le cadre d'un #règlement #transactionnel #FSMA #sanction #autoritédecontrôle... www.t.co/EQ76flvMuu »; « IRP Telenet paie 50.000 EUR dans le cadre d'un #règlement #transactionnel #FSMA #sanction #autoritédecontrôle... www.t.co/Xd6XeIXbBN »

20. Par un célèbre arrêt *Flandria*, la Cour de cassation a confirmé, en date du 5 novembre 1920, que la responsabilité du pouvoir exécutif peut être engagée sur pied de l'art. 1382 C. civ. (*Pas.*, 1920, I, p. 239). Cette jurisprudence a été confirmée depuis lors (voy. not. Cass., 13 mai 1982, *J.T.*, 1982, p. 772; Cass. (1^{re} ch.), 26 juin 1998, *R.C.J.B.*, 2001, p. 25; Cass., 25 octobre 2004, *Pas.*, 2004, I, p. 166; Cass., 26 juin 2008, C.07.0272.N, p. 15). Si ce principe est acquis, celui de l'unicité entre l'illégalité et la faute l'est nettement moins. Pour une illustration d'hypothèses dans lesquelles la responsabilité de l'administration fiscale pourrait être engagée, voy. not. Th. AFSCHRIFT, « Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, liv. 3, pp. 178-179; P. RENS, « Gewest is aansprakelijk voor schade door geschorste gemeentebelasting », *Fisc. Act.*, 2012, liv. 23, pp. 7-10.



(2) les images et les enregistrements sonores, pris lors du contrôle fiscal, de la société et de son personnel ainsi que des documents examinés ont été mis à la disposition de la société de production sans anonymisation;

(3) les informations sur les motifs du contrôle du contribuable contrôlé, les constatations de fraude fiscale et l'imposition d'amendes fiscales pouvaient être reliées à l'appelant par les personnes qui connaissent suffisamment bien l'entreprise. »

La condamnation ne prendra effet qu'une fois le délai fixé pour se pourvoir en cassation épuisé. Une astreinte de 10.000,00 EUR par jour sera alors imposée à partir de l'expiration du 5^e jour de la semaine après que le jugement soit devenu définitif, c'est-à-dire une fois que le délai pour se pourvoir en cassation aura expiré.

2. Une expression originale du « *shaming* »

En condamnant l'administration fiscale à publier un communiqué dans la presse, la cour a prononcé ce qu'outre-Atlantique on appelle une « *shaming sanction* », littéralement une sanction de la honte.

En Belgique, l'approche n'est pas encore très répandue dans le domaine fiscal. L'interprétation que le juge belge en fait est surtout pour le moins originale. Ce n'est pas le contribuable qui se voit imposer cette sanction d'origine anglo-saxonne, mais bien l'administration fiscale.

a) Le recours au « *shaming* » aux Etats-Unis

Le « *shaming* » ne peut être compris indépendamment des politiques de *compliance* élaborées Outre-Atlantique et, en particulier, de l'approche dite « *Naming & Shaming* ».

Encore relativement méconnu en Belgique, le « *Naming and Shaming* » figure pourtant parmi les deux piliers des codes de bonne gouvernance à côté du principe « *comply or explain* ». ²¹ Le « *Naming & Shaming* » (N&S) vise à dénoncer une entreprise dans l'optique de lui faire changer de comportement. Entendue plus largement, le « *Naming & Shaming* » se confond avec la révélation publique dès l'instant où elle est définie comme « l'activité de dire publiquement qu'une personne, une entreprise, etc. s'est comportée d'une façon mauvaise ou illégale ». ²² Le *Naming & Shaming* peut alors cadrer avec un processus de déconfinement progressif d'informations sensibles entrepris par un *whistle-blower*.

Dans la droite ligne de l'approche « *Naming & Shaming* », la « *shaming sanction* » vise à montrer publiquement que la personne condamnée a commis un acte socialement répugnant. Avec le *shaming*, l'auteur de la sanction invite

la communauté à prendre part au processus de punition. L'approche traduit donc une vision participative de l'état de droit. Mais le *shaming* poursuit également d'autres objectifs: punir le délinquant en jetant sur lui l'opprobre voire le dégoût (ostracisme), le dissuader de recommencer (récidive), décourager les candidats potentiels de commettre un tel acte (dissuasion) et enfin protéger la population en identifiant visuellement les délinquants.

Le *shaming* est utilisé depuis des millénaires afin de préserver l'ordre social. ²³ A Rome, par exemple, on marquait les portes des criminels afin de signaler, à la vue de tous, que le résident de ladite habitation avait commis des actes répréhensibles. Durant le Moyen-Age, on se souviendra que les auteurs de certains délits étaient, en fonction de la gravité de leurs actes, cloués au pilori, jeté aux gémonies, fouetté, pendu ou guillotiné sur la place publique. Œuvre de justice, la sanction devait être rendue aux yeux de tous. La violence physique qui s'abattait autrefois en guise de marque visible de la honte a aujourd'hui cessé, laissant la place à de nouvelles formes, davantage liées à l'intégrité morale, à la faveur du développement et de la démocratisation des réseaux sociaux. Etroitement lié à l'exercice de la liberté d'expression, le *shaming* n'est pas l'apanage de la puissance publique. L'affaire « (Harvey) Weinstein » et la vague de #metoo #balancetonporc qui a déferlé en réaction en est l'illustration.

b) L'originalité de la « *shaming sanction* » prononcée en l'espèce

L'originalité de la sanction ne réside pas dans sa forme, l'obligation de publier un communiqué dans la presse, mais bien dans l'identité de son destinataire, l'administration fiscale.

Lorsque l'exercice du droit à la liberté d'expression contrevient, en tout ou en partie, aux standards déontologiques attendus par la profession, il est monnaie courante d'ordonner la publication d'un avertissement en complément de la manifestation litigieuse. Le tribunal de première instance de Bruxelles l'a encore rappelé dans un jugement du 5 mars 2020 rendu à propos d'une action intentée par une étude d'huissiers de justice à l'encontre de la RTBF. ²⁴

Le principe vaut également lorsque les griefs sont imputables à une autorité publique. Ainsi, dans un jugement du 24 février 2014, le tribunal de première instance de Bruxelles a condamné une commune à la publication d'un rectificatif sous peine d'astreinte pour avoir cloué au pilori, sur son site internet et dans les médias, un agent immobilier sans aucun motif valable. ²⁵ En l'espèce, la commune avait présenté à tort l'annonce d'un agent immobilier comme de la publicité mensongère. Il faut savoir que les communes flamandes ont recours au *Naming & Shaming* en vue de lutter contre

21. Voy. not. J.M. SAUVE, « Compliance, droit public et juge administratif » in M.A. FRISON-ROCHE (dir.), *Régulation, supervision, compliance*, Paris, Dalloz, 2017, p. 53.

22. « Naming and shaming », *Cambridge Dictionary*, disponible sur www.dictionary.cambridge.org (consulté le 1^{er} novembre 2019).

23. J.D. BLANK, « What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse », *Tax Law Review*, vol. 62, 2009, p. 549.

24. En l'espèce, le juge a partiellement donné droit à une étude d'huissier qui se plaignait d'avoir été accusée, dans le cadre d'un documentaire diffusé sur La Première, d'infractions à la législation anti-blanchiment alors qu'aucune infraction à cette législation, telle qu'elle était en vigueur au moment des faits, n'avait été prouvée. Sous peine d'astreinte, la RTBF a été condamnée à diffuser un avertissement à l'appui du reportage querellé. Voy. Civ. Bruxelles, 5 mars 2020, R.G. n° 19/1411/A, disponible sur le site Internet de la Chambre nationale des huissiers de justice.

25. KG Brussels, 24 february 2014, *Tijdschrift voor Appartements-en immorecht – Revue Copropriété et Droit Immobilier*, 2014/3, pp. 39-42.

la prolifération de logements sous forme de chambres.²⁶ En cas d'infraction à la législation, une plainte est déposée auprès de l'Institut professionnel des agents immobiliers et un avertissement est publié sur le site internet de la commune concernée. L'exercice du droit à la liberté d'expression comporte cependant un certain nombre de devoirs et de responsabilités, comme l'obligation de vérifier l'exactitude des informations communiquées.

La sanction prononcée par le juge peut donc surprendre aux premiers abords. Elle s'apparente à une sanction prononcée en cas d'exercice abusif de la liberté d'expression alors qu'elle vise, en réalité, à sanctionner une violation du secret professionnel, et par ricochet, d'une atteinte potentielle au droit à la vie privée.²⁷

Le juge gantois n'est pas pour autant tout à fait pionnier avec une telle décision. L'intérêt du *Naming & Shaming* a, en effet, été reconnu au-delà du cadre du droit à la liberté d'expression. En ce sens, Roland Timmermans se demande si la publication des décisions disciplinaires prises à l'encontre d'agents immobiliers nommément désignés, et particulièrement via internet, ne devrait pas s'imposer.²⁸ Une solution similaire est déjà prônée dans le domaine du droit disciplinaire notarial²⁹, des droits intellectuels³⁰ et du droit de la concurrence.

Reste que dans les quatre exemples mentionnés, ce n'est pas l'autorité publique qui est sanctionnée. La décision du juge gantois continue donc, même commentée au regard de la pratique existante, de revêtir une singularité certaine.

En fait, la recherche d'une mesure similaire à celle adoptée par le juge gantois requiert de prendre de la hauteur et de se tourner vers le droit international. Un exemple vient spontanément à l'esprit, à savoir celui du « *blacklisting* ». La mise à l'index sur listes noires cherche à pousser les « juridictions non coopératives » (autrement dit les « paradis fiscaux ») sur la voie de la transparence. Dans ce cas, le « *shaming* » s'abat effectivement sur des autorités publiques, en l'occurrence des Etats.

Si l'on se fie aux « facteurs de réussite » d'une « *shaming sanction* », il nous semble que rien ne s'oppose, que du contraire, à renverser le *shaming* à l'encontre de l'administration fiscale. D'après le professeur de droit américain Toni M. Massaro, ces facteurs sont au nombre de quatre.³¹

Primo, le « délinquant » qui fait l'objet de la sanction doit appartenir à une communauté identifiable. En l'occurrence, l'administration fiscale, bras droit du ministre des Finances, fait bien partie d'une communauté, à savoir une communauté politique, la nation belge.

Secundo, la sanction doit affecter négativement le statut social du « délinquant » au sein de sa communauté. L'obligation de publier une annonce dans les 7 journaux flamands les plus importants, ainsi que sur la chaîne de télévision à avoir diffusé le reportage litigieux ternit indubitablement l'image de l'administration fiscale.

Tertio, les « délinquants » potentiels doivent craindre l'imposition d'une sanction *shaming* de telle façon à lui conférer un effet dissuasif. On peut ici augurer que l'administration fiscale sera davantage prudente à l'avenir dans ses relations avec les médias.

Quarto, des procédures doivent permettre au « délinquant » de réintégrer la communauté. Les politiques de « *nudging* »³² et de « *cooperative compliance* »³³ pourraient ici être présentées comme autant d'outils capables de renforcer l'image positive de l'administration fiscale par les contribuables. Sous cet angle, ces politiques permettent effectivement de réintégrer, non pas seulement le contribuable défaillant, mais aussi de rétablir la confiance dans l'administration au sein de l'appareil étatique.

Conclusion

Il est important de saisir que la cour ne valide pas l'usage de bodycams par l'administration à des fins probatoires ou non, ni la réalisation de documentaires télévisés au départ d'images prises lors de « vrais » contrôles fiscaux.

26. R. TIMMERMANS, « Splitsing van oude woongebouwen in appartementen: prudentie gevraagd van de notaris, de vastgoedmakelaar, de woningeigenaar, de huurder en de koper », *T.App.*, 2014/3, pp. 21-26, spéc. p. 25.

27. Le droit à la vie privée protège effectivement les « données fiscales », entendues comme toute information concernant une personne physique identifiée ou identifiable et susceptible d'être utile à l'exercice, par l'administration fiscale, de ses missions légales. Voy. not. S. DE RAEDT, « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale – L'importance de l'arrêt *Bernh Larsen* nuancée », *R.G.C.F.*, 2015/3, pp. 153-186; A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (1^{re} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, liv. 9, pp. 33-37; S. DE RAEDT et A. LACHAPPELLE, « Le droit à la vie privée et la liberté d'expression en droit fiscal », in F. STÉVENART MEEÛS et E. TRAVERSA (dirs.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 239-285.

28. C'est une façon de permettre au public de vérifier si le professionnalisme et la confiance, deux principes clés de la profession d'agent immobilier, sont effectivement mis en œuvre en pratique. Publier le nom des agents immobiliers, lorsque les faits sont graves, permettrait p. ex. de mettre en garde le public. Voy. R. TIMMERMANS, « Naming & Shaming van vastgoedmakelaars wegens disciplinaire sancties: waar ligt de grens? », *T.App.*, 2011/2, pp. 23-25.

29. Voy. not. A. WITTENS, « Naming & shaming in het Belgische en Nederlandse notarieel tuchtrecht: zo dichtbij en toch zo ver is Amsterdam » in E. ALOFS, H. CASMAN et A. VAN DEN BOSSCHE (éds.), *Liber Amicorum André Michielsens*, Mechelen, Kluwer, pp. 743-762.

30. Voy. not. V. PEDE et J. VANHERPE, « Naming and shaming bij inbreuken op intellectuele rechten: de openbaarmaking van rechterlijke uitspraken » in *Handhaving van intellectuele rechten in België – Respect des droit intellectuels en Belgique*, Gent, Uitgeverij Larcier, 2017, pp. 241-280.

31. T.M. MASSARO, « Shame, Culture, and American Criminal Law », *Michigan Law Review*, vol. 89, Iss. 7, 1991, pp. 1918-1921. Précisons que l'auteur, en identifiant ses facteurs, n'approuve pas pour autant la multiplication de « *shaming sanctions* ». Au contraire, il encourage à une grande prudence à leur propos.

32. Le *nudging* consiste *grosso modo* pour l'administration fiscale à adopter un ton plus accessible et plus positif dans sa communication de façon à inciter, sur un ton quasi amical, le contribuable à s'exécuter rapidement. Sur le recours au *nudging* par l'administration fiscale belge, voy. not. D. VAN HOUT, « Gedragsbeïnvloeding in het belastingrecht: are you 'nudge'? », *T.F.R.*, 2018, pp. 928-935.

33. Voy. not. K. WAUTERS, « De introductie van 'Cooperative Compliance' in België: tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren ... », *T.F.R.*, 2018, pp. 894-927.



La cour conclut que la cotisation fiscale litigieuse aurait été établie selon les mêmes variables en l'absence de bodycams et de documentaire télévisé.

Il est évident que la décision de la cour aurait été différente si, par exemple, les bodycams avaient été placées à des fins probatoires et auraient servi de preuve dans le cadre de l'établissement de la cotisation litigieuse en fournissant des éléments qui n'auraient pas été observés de visu par les fonctionnaires durant le contrôle. La décision de la cour aurait également été toute autre si la société de production s'était elle-même rendue, sur la base des informations transmises par l'administration fiscale, au domicile de l'appelant, et avait transmis les images captées à cette occasion à l'administration fiscale qui aurait décidé de taxer l'appelant sur cette base.

Le « renversement de la honte » proposé par la cour d'appel de Gand serait-il une réponse aux inquiétudes formulées aux Etats-Unis quant à la résurgence du *shaming* à l'encontre de personnes physiques? Le juge gantois ouvre-t-il la voie à une nouvelle façon de penser le *shaming*, à tout le moins dans le domaine fiscal?

Dirigée contre un individu, le *shaming* s'avère stigmatisant voire déshumanisant.³⁴ Dirigé contre une administration, le *shaming* peut en revanche réveiller les consciences et vitaliser le débat autour du substrat de notre communauté politique, le contrat social.^{35, 36}

Amélie LACHAPPELLE

Europees belastingrecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

2023/9 HvJ 10 november 2022

Inkomstenbelastingen – Vennootschapsbelasting – Vrij verkeer van vestiging (art. 49 en 54 VWEU) – Ficheverplichting (art. 57 WIB 1992) – Verplaatsing van de statutaire zetel van een vennootschap naar een andere lidstaat dan die van haar oprichting – Terugname van vóór de verplaatsing geboekte waardeverminderingen – Vrijstelling – Vergelijkbaarheid van situaties in verschillende lidstaten

Artikel 49 VWEU dat, gelezen in samenhang met artikel 54 VWEU, de vrijheid van vestiging regelt, biedt niet de garantie dat de verplaatsing van de statutaire zetel van de ene lidstaat, waar de vennootschap was opgericht, naar een andere lidstaat, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake kan de verplaatsing naar gelang van het geval fiscaal meer of minder voor of nadelig uitvallen. De vrijheid van vestiging leidt er niet toe dat een lidstaat verplicht is om zijn belastingregeling af te stemmen op die van andere lidstaten teneinde te waarborgen dat in alle situaties de belasting aldus wordt geheven dat alle verschillen als gevolg van de nationale belastingregelingen verdwijnen.

Ten aanzien van maatregelen die door een lidstaat worden genomen om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven, bevindt een vennootschap die waardeverminderingen op aandelen in vennootschappen in een lidstaat heeft geboekt, zich in beginsel niet in een vergelijkbare situatie als een vennootschap die haar statutaire

zetel naar die lidstaat heeft verplaatst na dergelijke waardeverminderingen te hebben geboekt in een andere lidstaat. Artikel 49 VWEU verzet zich niet tegen een nationale fiscale regeling op grond waarvan waardeverminderingen op aandelen in vennootschappen die door een vennootschap in een lidstaat na de verplaatsing van haar statutaire zetel naar die lidstaat zijn geboekt, worden behandeld als latente meerwaarden zonder dat in aanmerking wordt genomen of die aandelen ertoe hebben geleid dat die vennootschap waardeverminderingen heeft geboekt toen zij fiscaal ingezetene van een andere lidstaat was.

Impôts sur le revenu – Impôt sur les sociétés – Liberté d'établissement (art. 49 et 54 TFUE) – Obligation d'établir des fiches (art. 57 CIR 1992) – Transfert du siège statutaire d'une société dans un Etat membre autre que celui de sa constitution – Reprise de réductions de valeur comptabilisées antérieurement au transfert – Exonération – Comparabilité des situations dans différents Etats membres

L'article 49 TFUE qui, lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, régit la liberté d'établissement, ne garantit pas que le transfert du siège statutaire d'un Etat membre où la société a été constituée, vers un autre Etat membre soit neutre en termes d'imposition. Compte tenu des différences entre les régimes des Etats membres à cet égard, le transfert peut être plus ou moins avantageux ou désavantageux d'un point de vue fiscal, selon les cas. La liberté d'établissement n'implique pas pour un Etat membre l'obligation d'adapter ses règles fiscales à celles des autres Etats membres afin de garantir, dans toutes les situations, une imposition qui efface toute disparité découlant des réglementations fiscales nationales. Au regard de mesures prises par un Etat membre pour préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats

34. Voy. not. M. C. NUSSBAUM, *Hiding from Humanity: Disgust, Shame, and the Law*, Princeton University Press, 2004, pp. 230-31 cité in J.D. BLANK, « What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse », *Tax Law Review*, vol. 62, 2009, p. 550.

35. Comme le note T.M. MASSARO, multiplier les « *shaming sanctions* » sans repenser la relation entre la communauté et l'individu est vain et dangereux.

36. T.M. MASSARO, « Shame, Culture, and American Criminal Law », *Michigan Law Review*, col. 89, Iss. 7, 1991, p. 1944.