

Quelles sont les conséquences fiscales des revenus générés par la corruption ?

Caroline SMITS

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2016-2017

Titulaires :

Marc BOURGEOIS
Jean BUBLOT

Tuteurs académiques :

Nicolas HONHON
Frédéric FOGLI

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce travail de fin d'études a été possible grâce à la contribution de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner de ma profonde gratitude.

Tout d'abord, je voudrais adresser toute ma reconnaissance aux tuteurs de ce travail, Messieurs Frédéric FOGLI et Nicolas HONHON, pour leur aide et leurs inestimables conseils, ainsi que pour le temps qu'ils ont consacré au long de ce travail.

Je tiens enfin à exprimer ma gratitude envers Christine MERELLE, Hugo SMITS et Julien GENICOT, pour leur soutien pendant la rédaction, leurs critiques et leurs relectures.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION.....	3
I.- L'INCRIMINATION PENALE DE LA CORRUPTION.....	5
A.- CONTEXTE GÉNÉRAL.....	5
1) Historique de l'incrimination de la corruption.....	5
2) Définitions	5
3) La responsabilité pénale des personnes morales	6
B.- LES TYPES DE CORRUPTION ET LEURS ELEMENTS CONSTITUTIFS.....	7
1) La corruption publique	7
2) Le trafic d'influence	10
3) La corruption privée	11
C.- LES PEINES ENCADRANT LA CORRUPTION	12
1) Préalable : l'obligation de dénonciation des agents de l'Etat	12
2) Les peines privatives de liberté et les amendes.....	13
3) La confiscation.....	15
II.- LE TRAITEMENT FISCAL DE LA CORRUPTION.....	17
A.- AVANT LA LOI DU 1^{ER} SEPTEMBRE 2006.....	17
1) Mise en situation	17
2) Les possibilités de déductibilité fiscale des pots-de-vin.....	18
B.- LA LOI DU 1^{ER} SEPTEMBRE 2006 ET LES REFORMES POSTERIEURES.....	20
1) L'action belge sous l'impulsion de l'OCDE.....	20
2) Le contenu de la loi	21
C.- L'ARTICULATION DES SANCTIONS PENALES ET FISCALES.....	30
1) Les sanctions fiscales de la corruption	30
2) A la croisée des chemins entre droit pénal et droit fiscal : la loi Una Via.....	31
III.- QUELQUES NOTIONS DE DROIT COMPARE FRANÇAIS	35
A.- L'ACTION FRANÇAISE SOUS L'IMPULSION DE L'OCDE	35
B.- LE CHAMP D'APPLICATION ET LES CONSEQUENCES DE L'INTERDICTION DE DEDUCTIBILITE	36
1) Champ d'application de l'interdiction de la déductibilité fiscale.....	36
2) Conséquences de l'application de l'article 39, 2bis CGI.....	38
C.- LA DEDUCTIBILITE DES FRAIS PROFESSIONNELS : QUID DES AUTRES DEPENSES DE CORRUPTION ?	38
CONCLUSION.....	39
BIBLIOGRAPHIE	41

INTRODUCTION

Parmi les activités économiques se côtoient des activités économiques légales et des activités économiques illégales, illicites ou contraires à l'ordre public. Cela pourrait nous induire à penser que l'ordre juridique traite ces dernières activités de façon simple et cohérente, par exemple par une proscription avec sanction. Or, nous pouvons remarquer que l'ordre juridique est schizophrène à certains égards : certaines activités illégales, engendrent, parfois, des effets juridiques admis par l'ordre juridique.

La corruption est interdite et sanctionnée par le Code pénal. Pourtant, prenons l'exemple de certaines entreprises qui vont corrompre des agents publics, afin d'obtenir des marchés. Le droit belge a donné une réponse tout à fait inattendue à ce genre de situations : ces entreprises ont eu, auparavant, le droit de déduire en tant que frais professionnels les commissions secrètes versées aux corrompus.

C'était toutefois le cas avant une loi de 2006, car l'ordre juridique belge permettait, sous certaines conditions, la déductibilité des avantages indus versés à des fonctionnaires publics ou privés, dans le but de s'attirer leurs faveurs.

Cependant, la Belgique, dans une optique de conformité par rapport à l'OCDE, a, par une loi du 1^{er} septembre 2006¹, introduit dans le Code des impôts sur les revenus 1992², une interdiction générale de la déductibilité fiscale d'avantages de toute nature versés à un agent public étranger, ou à un agent public ou privé belge. Les pots-de-vin ne sont donc plus déductibles fiscalement.

En parallèle, le droit fiscal belge prévoit désormais une sanction spécifique : les pots-de-vin sont repris dans la liste des dépenses non admises de l'article 53 du CIR/92³.

La sanction fiscale instituée par le législateur belge, dans le chef de celui qui octroie l'avantage, ne se trouve pas uniquement dans le fait de ne pouvoir déduire la dépense. En outre, si l'attributaire de l'avantage est une société, il se verra appliquer une cotisation spéciale sur commission secrète, à laquelle s'ajouteront des accroissements.

Pour celui qui les perçoit, les pots-de-vin deviendront du mauvais bénéfice : en effet, aucune perte ne peut être imputée sur la partie du résultat qui provient des avantages de la corruption, qui restent donc toujours taxables dans le chef de la personne qui a perçu ces avantages, et aucune réduction de revenu définitivement taxé ne sera non plus admise sur le montant de l'avantage.

¹ Loi du 1^{er} septembre 2006 adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *M.B.*, 4 mai 2007, p. 23761. ; *Erratum*, Loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption, *M.B.*, 8 juin 2007, p. 31224.

² Abrévié conformément aux usages communs le « CIR/92 » tout au long de ce travail.

³ Article 53, 24^o CIR/92.

La corruption en Belgique et la corruption commise dans un Etat étranger est, par ailleurs, traitée différemment par le CIR/92 puisque la corruption privée à l'étranger n'est pas considérée comme une dépense non admise.

Ce travail aura pour but de développer ces différents points afin de déterminer le traitement pénal et fiscal de la corruption, d'envisager les mesures dissuasives qui peuvent être appliquées aux personnes corrompues et corromptrices, ainsi que de comparer le régime belge avec le régime français.

I.- L'INCRIMINATION PÉNALE DE LA CORRUPTION⁴

A.- CONTEXTE GÉNÉRAL

1) *Historique de l'incrimination de la corruption*

La corruption publique, visée par les articles 246 à 253 du Code pénal, a été sanctionnée par la loi du 8 juin 1867 introduisant le Code pénal. Ces articles ont subi une modification substantielle en 1999⁵, et ont été complétés par l'introduction de l'incrimination de la corruption privée, régie par les articles 504*bis* et 504*ter*, introduits par la loi du 10 février 1999.

A l'origine de cette loi de 1999, la Belgique, pointée du doigt par différents Etats-membres européens, mise en cause pour une législation faiblarde et un manquement à ses obligations internationales. En effet, à cette époque, un certain nombre d'instruments internationaux ont été adoptés dans le but d'incriminer la corruption par différentes institutions⁶, avec, à leur tête, l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques⁷.

De plus, au milieu des années 1990, la corruption de fonctionnaires publics est devenu un thème conséquent du débat public belge, tant dans les médias que sur la scène politique. En effet, la prise de conscience résulte de la prolifération d'affaires⁸ concernant des agents publics belges et le financement de certains partis politiques par le biais de commissions issues de la corruption.⁹

2) *Définitions*

La corruption est « le fait, pour une personne, de proposer ou de donner à une autre personne un avantage pour que celle-ci pose ou s'abstienne de poser un acte qui relève de sa fonction

⁴ D. FLORE., « Corruption », *Les infractions contre les biens*, Editions Larcier, 2007, pp. 296-363.

⁵ Loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption, *M.B.*, 23 mars 1999, p. 9281.

⁶ Il existe notamment une Convention de l'Union européenne « fraude » visant à assurer la protection des intérêts financiers des Communautés européennes et ses protocoles. Nous nous limiterons cependant à l'action de l'OCDE en matière de corruption.

⁷ Ci-après « OCDE ».

⁸ Citons notamment, en 1994, l'importante affaire Agusta Dassault en matière de corruption liée à des marchés concernant des hélicoptères de combat par la défense belge et qui a entraîné la démission de plusieurs hauts responsables politiques belges.

⁹ OCDE, « Rapport de la Belgique : Phase 2 » *Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales*, 21 juillet 2005, p. 6.

ou de son activité et/ou le fait pour une personne qui exerce une fonction ou une activité déterminée de proposer ou d'accepter de poser ou de s'abstenir de poser un acte relevant de cette fonction ou activité en échange d'un avantage qui lui est donné ou proposé »¹⁰.

La notion de corruption comprend d'une part, la corruption active, qui est l'action de celui qui fait une proposition de corruption et, d'autre part, la corruption passive, qui est l'opération de celui qui sollicite ou accepte. Ces notions sont trompeuses : il ne faut pas croire que la corruption dépend de l'unique action du corrupteur, et que le corrompu reste dans une position passive où il ne fait que réagir à l'offre du corrupteur. La personne corrompue peut tout à fait solliciter la corruption ou en faire la proposition¹¹. La distinction entre corruption active et corruption passive provient d'une Convention de l'Union européenne qui définit également la notion de fonctionnaire et qui harmonise les sanctions applicables à l'infraction de corruption¹².

3) *La responsabilité pénale des personnes morales*

Avant une loi de 1999 et par application de l'adage latin *societas delinquere potest, sed non puniri*, une société, en droit belge, pouvait effectivement commettre une infraction mais ne pouvait subir une peine de ce fait. Il fallait absolument relier cette infraction à une personne physique déterminée, étant entendu qu'une personne morale ne pouvait bien évidemment pas être soumise à une peine privative de liberté¹³.

Cependant, la nécessaire imputabilité de l'infraction à une personne physique ne contentait plus et la jurisprudence était, d'un côté parfois très sévère envers les dirigeants d'entreprise, et d'un autre côté, parfois très laxiste puisque bon nombre d'acquittements ont eu lieu en raison de l'impossibilité d'identification précise d'une personne physique responsable¹⁴.

Pour ces raisons, le législateur est intervenu et, désormais, la personne morale peut être, depuis la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales¹⁵, le sujet passif d'une action publique¹⁶. L'article 5 du Code pénal prévoit cette possibilité pour les personnes morales ayant la personnalité juridique et les êtres qui y sont assimilés¹⁷. C'est par ce biais qu'une société pourra être déclarée responsable de l'infraction de corruption.

¹⁰ D. FLORE., « Corruption », *op. cit.* (voy. note 4), p. 302.

¹¹ *Ibid.* p. 302.

¹² Acte du Conseil n° 96/C313/01 du 27 septembre 1996 établissant un protocole à la Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, *J.O.*, C/313, 23 octobre 1996, pp. 1-10. ; Acte du Conseil n° 95/C316/03 du 26 juillet 1995 établissant la Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, *J.O.*, C/316, 27 novembre 1995, pp. 48-57.

¹³ X. THIÉBAUT, « La responsabilité pénale des personnes morales », *Les Editions de Pacioli*, Edition n°76, 15 mai 2000 (disponible sur www.ipcf.be ; consulté le 16 mars 2017).

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité personne des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999, p. 23411.

¹⁶ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, 4ème édition, Liège, Larcier, 2012, pp. 61-62.

¹⁷ Voy. à ce sujet l'article 2 du Code des sociétés et l'article 5, alinéas 3 et 4 du Code pénal.

Cette loi a constitué un premier pas conséquent franchi par la Belgique dans le cadre de la lutte contre la corruption¹⁸.

B.- LES TYPES DE CORRUPTION ET LEURS ELEMENTS CONSTITUTIFS

1) La corruption publique

Ce premier type de corruption est envisagé aux articles 246 à 253 du Code pénal.

a) Notions et personnes impliquées

L'adjectif « publique » de la corruption vise la qualité publique de la personne qui est susceptible d'être corrompue et vise également celle du comportement qui est l'objet de la corruption¹⁹.

En effet, le Code pénal rend coupable de corruption passive les personnes qui exercent une fonction publique et qui acceptent de se laisser corrompre, voire même sollicitent d'être corrompus. Le caractère public du comportement, quant à lui, découle du lien entre ce dernier et la fonction de la personne. Il peut s'agir d'un acte qui est de la compétence du fonctionnaire public, d'un acte auquel il concourt, auquel il est associé, voire dont il peut influencer l'issue²⁰.

A côté du corrompu public, nous trouvons le corrupteur, celui qui se rend coupable de corruption active, c'est-à-dire la personne qui propose à une personne exerçant une fonction publique une offre, une promesse ou un avantage quelconque afin qu'elle adopte certains comportements visés par l'article 247 du Code pénal.

¹⁸ M. MAES, « Guide anti-corruption pour les entreprises belges à l'étranger », *Point de contact national en Belgique*, 9 décembre 2012, p. 12.

¹⁹ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 303.

²⁰ *Ibid.*, p. 303.

b) Éléments constitutifs de l'infraction

1. La qualité publique de l'auteur

Le corrompu, comme nous l'avons dit, est la personne qui exerce une fonction publique, le sujet de la corruption passive. Les travaux parlementaires de la loi de 1999²¹ énoncent que cette notion « couvre toutes les catégories de personnes qui, quel que soit leur statut, exercent une fonction publique ».

Peuvent notamment rentrer dans le champ d'application de la corruption publique passive : les fonctionnaires publics, les magistrats et les jurés, les titulaires d'un mandat électif, les préposés et commis, les opérateurs économiques privés²² et les personnes morales non visées par l'article 5, dernier alinéa du Code pénal²³.

Le Code pénal assimile également à des fonctionnaires publics les candidats à une telle fonction, les personnes qui se présentent comme pouvant incessamment exercer cette fonction et les fonctionnaires qui, usant de fausses qualités, se prévalent de la qualité de fonctionnaire public alors qu'ils ne l'ont pas²⁴. Les fonctionnaires publics étrangers, européens et internationaux sont également visés par les dispositions concernant la corruption publique²⁵.

Le corrupteur peut être n'importe quelle autre personne : il est l'auteur de l'infraction de corruption active. Il va faire une proposition au corrompu afin d'obtenir de lui un certain comportement.

2. Éléments matériels de l'infraction

a. L'acte déclencheur

Il faut tout d'abord remarquer que l'incrimination de la corruption concerne un acte unilatéral, la corruption passive et la corruption active étant des infractions distinctes²⁶.

D'une part, l'article 246 du Code pénal énonce que l'acte unilatéral consistant à solliciter d'une autre personne un avantage pour adopter un comportement déterminé dans le cadre de sa fonction publique suffit pour constituer l'élément matériel de corruption passive. D'autre part, ce même article stipule que, pour constituer une incrimination de corruption active, l'acte unilatéral posé par la personne qui propose un avantage à un fonctionnaire public pour qu'elle adopte un comportement déterminé, est nécessaire. Ainsi, les actes couverts par la loi

²¹ Proposition de loi relative à la répression de la corruption, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 1997-1998, n° 1-107/4, 6 mai 1998, p. 10.

²² Dans la mesure où la corruption concerne des devoirs de service public que ces opérateurs doivent remplir.

²³ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 318.

²⁴ Art. 246§3 du Code pénal.

²⁵ Art. 250 du Code pénal.

²⁶ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 327.

en ce qui concerne la corruption sont la proposition ou l'approbation pour le corrupteur passif et la sollicitation et l'octroi pour le corrupteur actif²⁷.

b. L'avantage de toute nature

En sus de ces actes couverts, la corruption requiert « une offre, une promesse ou un avantage de toute nature »²⁸, en tant que moyen pour arriver à la corruption. L'important ne se trouve pas dans la nature ou la valeur de l'avantage, mais bien dans le lien qui existe avec le but poursuivi par la corruption, c'est-à-dire celui de faire adopter un comportement déterminé par le fonctionnaire public²⁹.

c. L'objectif de la corruption : le comportement déterminé

L'objet de la corruption doit reposer sur l'accomplissement par le fonctionnaire d'un acte de sa fonction ou entrer dans le cadre de l'exercice de sa fonction. Si le comportement sollicité par une personne contre un avantage de toute nature sort entièrement du cadre de la fonction publique du fonctionnaire, l'acte ne rentre pas dans l'incrimination de corruption³⁰.

Pour constituer l'incrimination de corruption, le fonctionnaire doit recevoir un avantage pour adopter trois types d'actes qui constituent des circonstances aggravantes graduelles : un acte juste mais non sujet à salaire, un acte injuste ou un acte tellement injuste qu'il constitue un crime ou un délit³¹.

(i) L'acte juste mais non sujet à salaire

Le fonctionnaire doit de toute manière effectivement poser cet acte qui entre dans le cadre de sa fonction, en l'absence d'un avantage. L'acte est cependant vicié par cet avantage qui rémunère l'acte accompli par le fonctionnaire, alors qu'il n'aurait pas dû être rétribué. La raison d'être du texte de loi est d'interdire la vénalité dans le chef des personnes visées par ce texte³².

Nous pouvons citer comme exemple la sollicitation du corrupteur faite au greffier du tribunal de fixer son dossier contre une certaine somme, acte que ce greffier aurait de toute manière du accomplir, avec ou sans enveloppe.

(ii) L'acte injuste

L'acte entre dans les compétences de la personne exerçant une fonction publique mais est vicié car cette personne n'aurait pas adopté ce même comportement en l'absence de la corruption³³.

²⁷ *Ibid.*, p. 328.

²⁸ Art. 246 du Code pénal.

²⁹ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 330.

³⁰ *Ibid.*, p. 331.

³¹ Article 247 du Code pénal.

³² D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 332.

³³ *Ibid.*, p. 332.

A titre d'exemple, citons le justiciable qui demande au greffier contre rémunération de faire passer son dossier au-dessus de la pile.

(iii) L'acte injuste constituant en une infraction

Pour que l'infraction commise constitue l'incrimination de corruption, elle doit être commise dans les compétences et dans le cadre de la fonction publique exercée par la personne corrompue.

Par exemple, en faisant passer le dossier au-dessus de la pile, le greffier va changer le numéro du dossier afin qu'il soit prioritaire, à la demande du corrupteur. Ce faisant, le greffier commet un faux en écriture.

2) Le trafic d'influence

a) Notions et personnes impliquées

Le trafic d'influence a été incriminé par la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption. Ce comportement, visé par l'article 247 paragraphe 4 du Code pénal, est une forme particulière de corruption publique. Cette infraction consiste en l'exercice, par la personne corrompue, exerçant une fonction publique, de son influence au profit de l'autre partie.

La personne dont l'influence est sollicitée doit, comme le texte le requiert, exercer une fonction publique. Si cette personne n'a pas cette qualité, alors l'incrimination du trafic d'influence ne peut jouer³⁴.

L'acte posé en fin de compte par la personne publique ne sera pas entaché par la corruption si celle-ci est de bonne foi, mais il sera altéré du fait de l'influence exercée indûment³⁵. Par contre, si la personne publique est au courant que la personne qui essaie de l'influencer adopte ce comportement pour obtenir un avantage, alors elle se rend coupable de corruption passive³⁶.

b) Eléments constitutifs de l'infraction

Les éléments constitutifs du trafic d'influence sont les mêmes que ceux de la corruption publique examinée au point précédent, à l'exception de deux particularités : d'une part, le

³⁴ *Ibid.*, p. 338.

³⁵ *Ibid.*, p. 304.

³⁶ Actualités de droit belge, « Le trafic d'influence », La corruption en droit belge, 7 décembre 2014 (disponible sur <http://www.actualitesdroitbelge.be> ; consulté le 15 janvier 2017).

comportement, objet de la corruption, est différent ; d'autre part, l'objectif poursuivi par le trafic d'influence diffère également de celui de la corruption publique classique³⁷.

1. Le comportement visé

L'objet du trafic d'influence est spécifique. En effet, le comportement précis que l'on souhaite que la personne corrompue adopte est l'exercice de l'influence réelle ou supposée dont elle dispose du fait de sa fonction, selon les termes de l'article 247 du Code.

2. L'objectif de l'infraction

Le but recherché par le corrupteur actif est que la personne exerçant une fonction publique exerce son influence sur une tierce personne, « afin d'obtenir un acte d'une autorité ou d'une administration publiques ou l'abstention d'un tel acte »³⁸. Cette tierce personne ne sera pas incriminée si elle est de bonne foi, dans le cas contraire, elle pourrait être punissable du chef de corruption passive, au même titre que celui qui userait de son influence à son égard³⁹.

3) La corruption privée

a) Notions et personnes impliquées

La corruption privée est visée par les articles 504*bis* et 504*ter* du Code pénal. A l'instar du trafic d'influence, ce type de corruption a été introduit par la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption.

Lors du débat concernant le projet de cette loi, le Sénat a considéré que « la corruption au sein d'une entreprise privée pouvait constituer un moyen d'infiltration de l'activité économique licite pour une organisation criminelle et éventuellement la première étape en vue de la corruption d'autorités publiques par cette entreprise, en vue de l'attribution de subsides publics ou de marchés public »⁴⁰.

Le législateur belge a alors opté pour une approche restreinte de la corruption privée et n'a pas souhaité couvrir la corruption affectant toutes les relations entre personnes privées⁴¹. Ainsi, celui dont on espère les faveurs doit être administrateur, gérant, mandataire ou préposé

³⁷ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 335.

³⁸ Art. 247§4 Code pénal.

³⁹ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 337.

⁴⁰ Proposition de loi relative à la répression de la corruption, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 1997-1998, n°1-107/4, 6 mai 1998, p. 12.

⁴¹ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 338.

d'une personne morale ou physique, mais la corruption d'une personne physique agissant pour son propre compte n'est pas incriminée⁴².

b) Eléments constitutifs de l'infraction

Les éléments matériels constituant l'infraction sont, d'une part, une sollicitation ou une acceptation pour constituer la corruption passive, ou une proposition ou un octroi, pour l'incrimination de corruption active, relative à une offre, une promesse ou un avantage de toute nature, et, d'autre part, la contrepartie consistant à faire ou à s'abstenir de poser un acte de la fonction ou facilité par la fonction⁴³.

L'élément moral, quant à lui, réside dans le fait que la corruption intervient à l'insu et sans l'autorisation du conseil d'administration ou de l'assemblée générale, du mandant ou de l'employeur⁴⁴. Cet élément ne doit être pris en compte qu'à charge du corrupteur passif, puisque le corrupteur actif ne se préoccupe pas des règles internes de l'entreprise qu'il approche⁴⁵.

C.- LES PEINES ENCADRANT LA CORRUPTION

1) Préalable : l'obligation de dénonciation des agents de l'Etat

La dénonciation est une « déclaration signalant une infraction à l'autorité avec ou sans désignation de l'auteur de l'infraction »⁴⁶.

L'article 29 du Code d'instruction criminelle prévoit une obligation de dénonciation au Procureur du Roi dans le chef de toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public dont un crime ou un délit serait porté à sa connaissance dans le cadre de l'exercice de ses fonctions. La dénonciation est alors dite officielle, contrairement aux dénonciations privées prévues pour les fonctionnaires n'agissant pas dans le cadre de leurs fonctions ou pour les particuliers⁴⁷.

⁴² J. VAN EYNDE ET G. BUZINCU, *Quelques commentaires sur la répression de la corruption*, 2007, 15 p. (disponible sur www.avocatbuzincu.be ; consulté le 24 février 2017) ; D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 341.

⁴³ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 342.

⁴⁴ J. VAN EYNDE ET G. BUZINCU, *op. cit.* (voy. note 42).

⁴⁵ D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 343.

⁴⁶ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, *op. cit.* (voy. note 16), p. 285.

⁴⁷ Une dénonciation privée n'est obligatoire que dans les cas prévus par l'article 30 du Code d'instruction criminelle.

Le même article, en son alinéa 2, prévoit que les fonctionnaires des diverses Administrations fiscales ne peuvent dénoncer les faits punissables pénalement aux termes des lois fiscales qu'avec une autorisation préalable du conseiller général dont ils dépendent.

Dans le cas où l'autorisation prévue pour les fonctionnaires fiscaux n'est pas octroyée et que les poursuites sont intentées sur cette seule dénonciation, celles-ci sont jugées irrecevables par la jurisprudence^{48 49}.

Toutefois, il faut limiter la portée de cette disposition concernant les fonctionnaires fiscaux. En effet, elle ne s'applique pas en cas de dénonciation d'une infraction de droit commun. Dès lors, pour le sujet qui nous intéresse, il n'est pas demandé au fonctionnaire d'obtenir l'autorisation préalable en ce qui concerne un fait de corruption dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions. Il doit, sans délai, dénoncer l'infraction de corruption au parquet.

Une circulaire de l'Administration fiscale⁵⁰ prévoit, en effet, que cette autorisation spéciale ne s'applique pas à la corruption car celle-ci est une infraction de droit commun, indépendamment des conséquences fiscales qui en découlent.

En outre, lorsque les fonctionnaires sont effectivement et régulièrement autorisés à dénoncer une infraction par le conseiller général, rien ne les empêche de fournir spontanément des informations complémentaires au Procureur ou au Juge d'instruction chargé de l'enquête. Enfin, l'article 29, alinéa 2 empêche le Procureur d'ouvrir l'action publique sans l'autorisation requise mais il n'empêche toutefois pas celui-ci de simplement enquêter sur les faits déterminés⁵¹.

2) *Les peines privatives de liberté et les amendes*

a) *La corruption privée*

Les peines punissant la corruption privée sont établies à l'article 504^{ter} du Code pénal. L'infraction est punie d'un emprisonnement de six mois à deux ans et/ou d'une amende de 100 à 10.000€⁵².

Dans le cas où un pacte de corruption a été conclu, c'est-à-dire qu'un accord est intervenu entre le corrupteur et le corrompu, le maximum de la peine d'emprisonnement est porté à trois ans et l'amende maximale est majorée à 50.000€.

⁴⁸ Cass. 28 janvier 1997, *Pas.*, 1997, I., p. 120 ; Cass. 23 juin 1995, *F.J.F.*, 1996, p. 4.

⁴⁹ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale, op. cit.* (voy. note 16), p. 95.

⁵⁰ Circulaire CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008.

⁵¹ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale, op. cit.* (voy. note 16), pp. 95-96.

⁵² La loi-programme du 25 décembre 2016 (*M.B.*, 29 décembre 2016, p. 90879) emporte une modification de la loi du 5 mars 1952 relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, celles-ci devant être multipliées par 8 depuis le 1^{er} janvier 2017.

b) La corruption publique et le trafic d'influence

Les peines de base sont prévues, en ce qui concerne la corruption publique et le trafic d'influence, par l'article 247 du Code pénal.

Nous pouvons schématiser les peines et les amendes requises contre les personnes rendues coupables de corruption active et/ou passive à l'aide d'un tableau⁵³ distinguant le comportement visé par le législateur et le fait que l'acte soit unilatéral ou qu'un pacte de corruption ait été conclu :

Comportement visé	Acte unilatéral	Pacte de corruption
Acte juste	6 mois à 1 an 100 à 10.000€	6 mois à 2 ans 100 à 25.000€
Acte injuste	6 mois à 2 ans 100 à 25.000€	6 mois à 3 ans 100 à 50.000€
Accomplissement de l'acte injuste		6 mois à 5 ans 100 à 75.000€
Infraction	6 mois à 3 ans 100 à 50.000€	2 ans à 5 ans 500 à 100.000€
Trafic d'influence	6 mois à 1 an 100 à 10.000€	6 mois à 2 ans 100 à 25.000 €
Usage effectif de l'influence		6 mois à 3 ans 100 à 50.000€

Ces peines et amendes font l'objet de majorations dans le cas de circonstances aggravantes concernant la qualité spécifique qu'occupe le fonctionnaire public : fonctionnaire de police, officier de police judiciaire, membre du ministère public, arbitre, juré, juge assesseur ou juge⁵⁴.

L'article 250 du Code pénal prévoit également une majoration des peines et des amendes dans le cas où le fonctionnaire public exerce ses fonctions dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public.

⁵³ Inspiré de D. FLORE, *op. cit.* (voy. note 4), p. 350.

⁵⁴ Nous renvoyons le lecteur aux articles 248 et 249 du Code pénal.

c) Les peines prévues pour les personnes morales

Il est évident que les personnes morales ne peuvent subir de peines privatives de liberté. De ce fait, le législateur a dû adapter les sanctions possibles à infliger à de telles personnes.⁵⁵ L'article 7bis du Code pénal prévoit, en conséquence, diverses peines substituables à l'emprisonnement : l'amende, la confiscation, la dissolution, l'interdiction d'exercer une activité relevant de l'objet social, la fermeture d'un établissement, et la publication de la décision.

En outre, l'article 41bis du même Code prévoit une table de conversion des peines privatives de liberté en amende. En application de cet article, une personne morale qui commet une infraction est punie par une fourchette de peines allant de l'amende minimale de cinq cents euros multipliés par le nombre de mois correspondant au minimum de la peine, sans toutefois pouvoir être inférieur au minimum de l'amende prévue pour le fait incriminé, jusqu'à une amende maximum de deux mille euros multipliés par le nombre de mois correspondant au maximum de la peine d'emprisonnement, avec un minimum du double du maximum de l'amende prévue pour l'infraction.

Ainsi, lorsque le Code pénal prévoit, pour une personne physique ayant commis une infraction de corruption publique unilatérale par le moyen d'un acte juste, une peine de six mois à un an et une amende de 100 à 10.000 euros, la personne morale ayant commis ce fait pourra être punie d'une fourchette de peine qui va de l'amende minimale de $500 * 6 (= 3.000)$, le seuil minimum de l'amende de 100 euros est atteint) jusqu'à l'amende maximale de $2.000 * 12 (= 24.000)$, le seuil maximum de l'amende de 20.000 euros est respecté).

3) La confiscation

En matière de corruption, c'est le régime de droit commun de la confiscation dite spéciale, en droit belge, qui trouve à s'appliquer, tant pour les personnes physiques que morales. Ce régime est prévu par les articles 42 à 43quater qui mettent en place la confiscation de l'objet, du produit des crimes et délits ainsi qu'aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, la substitution de leurs biens ou valeurs et les revenus de ces avantages investis.

En conséquence, non seulement le pot-de-vin ayant servi à commettre l'infraction de corruption est susceptible d'être confisqué mais la confiscation peut également s'appliquer aux avantages patrimoniaux provenant directement de l'infraction ainsi qu'aux revenus résultant de l'investissement de ces avantages⁵⁶.

⁵⁵ X. THIÉBAUT, « La responsabilité pénale des personnes morales », *op. cit.* (voy. note 13).

⁵⁶ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 21 juillet 2005, pp. 46-52.

Puisque cette mesure frappe directement le portefeuille des délinquants, cette mesure de confiscation spéciale peut avoir la nature d'une sanction redoutable puisque les auteurs de délits financiers peuvent parfois plus craindre la privation de tels avantages patrimoniaux plus que l'emprisonnement.

II.- LE TRAITEMENT FISCAL DE LA CORRUPTION

A.- AVANT LA LOI DU 1^{ER} SEPTEMBRE 2006

1) *Mise en situation*

En droit fiscal, la problématique de la corruption se concentre principalement sur celle de la déductibilité fiscale des pots-de-vin, qui sont considérés comme des frais professionnels pour la personne physique ou morale qui les a versés pour l'obtention d'un avantage quelconque⁵⁷.

Jusqu'au 4 mai 2007⁵⁸, le législateur belge permettait, au moyen d'un régime atypique et sous certaines conditions, la déductibilité au titre de frais professionnels des avantages indus versés à des agents publics ou privés, dans le but de s'attirer leurs faveurs et de leur faire adopter un certain type de comportement⁵⁹.

Illustrons la situation par un exemple : une entreprise verse à des élus politiques des montants corrélatifs à des prestations fictives qui sont destinés au soutien financier de leur parti politique. En échange, cette entreprise obtient la conclusion de plusieurs marchés publics majeurs. Les éléments constitutifs de l'infraction de corruption, en droit pénal, sont rencontrés. Sur le terrain fiscal, puisque les sommes versées sont importantes, la société corruptrice convoite la déductibilité fiscale de celles-ci. A cette fin, elle déclare les frais engagés sous une autre dénomination que dépenses de corruption et va, par exemple, utiliser un vocable tel que « frais de prospection » pour dissimuler l'utilisation criminelle des fonds⁶⁰. La loi belge, nous le verrons, autorisait ce type de comportement fiscal sous certaines conditions.

Avec ce régime de faveur, le droit fiscal était autonome par rapport au droit pénal. Un acte qui, sous l'angle pénal, était absolument interdit pouvait néanmoins, sous l'angle fiscal, procurer un avantage aux personnes, physiques et morales, qui pratiquaient la corruption. En effet, en autorisant, sous certaines conditions, la déduction des sommes formant l'objet de la corruption, le législateur fiscal encourageait d'une certaine manière cette infraction sanctionnée par la loi pénale.

⁵⁷ V. HEUZÉ, « Corruption internationale en droit fiscal », *Rep. dr. intern.*, décembre 1998, actualisation en mars 2009 (disponible sur www.dalloz.fr ; consulté le 23 mars 2017).

⁵⁸ Date d'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} septembre 2006 adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *M.B.*, 4 mai 2007, p. 23761.

⁵⁹ S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *Hebdo FiscalNet*, 8 mars 2008.

⁶⁰ J. LELIEUR, « Dissimulation, corruption et blanchiment », *Droit et dissimulation*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 161-162.

En effet, à l'époque, du point de vue fiscal, le contribuable qui versait un avantage, objet de la corruption, se voyait confronté à deux possibilités : soit il usait de la possibilité d'obtenir l'assentiment du Ministre des Finances afin de faire considérer la commission secrète en tant que frais professionnels ; soit le contribuable essayait de justifier la dépense au moyen de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif⁶¹.

2) Les possibilités de déductibilité fiscale des pots-de-vin

a) Les commissions secrètes ordinaires

1. Impôt des personnes physiques

L'article 57, 1° CIR/92 permet de déduire comme frais professionnels « les commissions, courtages, honoraires, ristournes commerciales ou autres gratifications, avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique ». Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de 2006, les dépenses de corruption pouvaient être déduites des revenus professionnels par ce biais.

Pour vérifier la juste déduction de ces dépenses, l'Administration fiscale dispose d'un moyen de détection utile : un relevé récapitulatif et des fiches individuelles⁶².

En matière d'impôt des personnes physiques, le contribuable ne peut déduire de telles sommes que si les commissions ne sont pas tenues secrètes. A cette fin, la personne postulant la déduction doit identifier le bénéficiaire desdits montants.

Pour le reste, ce type de commission n'est soumis à aucune taxation spécifique⁶³.

2. Impôt des sociétés

En ce qui concerne l'impôt des sociétés, le législateur de l'époque prévoit que les commissions secrètes versées restent déductibles au titre de frais professionnels, mais sont

⁶¹ Projet de loi adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord., 2006-2007, n°2677/001, 6 septembre 2006, p. 18.

⁶² Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 21 juillet 2005, pp. 18-19.

⁶³ J. VAN DYCK, « Les sommes versées à un prévaricateur sévèrement taxées », *Le Fiscologue*, 6 octobre 2006, n°1042, p. 1.

toutefois imposées à une cotisation distincte de 309%⁶⁴ prévue par l'article 219 CIR/92⁶⁵ ⁶⁶. La cotisation distincte n'est toutefois pas due lorsque, sur base de l'article 58 CIR/92, le Ministre des Finances autorise spécifiquement la société à procéder à de telles dépenses⁶⁷.

b) Les commissions secrètes autorisées

Ce régime d'autorisation du Ministre des Finances s'appliquait tant en matière d'impôt des personnes physiques qu'en matière d'impôt des sociétés.

L'ancien article 58 CIR/92 disposait : « Dans le cas où l'octroi de commissions secrètes par les entreprises est reconnu de pratique courante, le ministre des Finances peut, à la demande du contribuable, autoriser que soient considérées comme frais professionnels, les sommes ainsi allouées, à condition que ces commissions n'excèdent pas les limites normales et que l'entreprise effectue le paiement des impôts y afférents, calculés aux taux fixés forfaitairement par le ministre et qui ne peuvent être inférieurs à 20%.

Cette autorisation ne peut être accordée en ce qui concerne l'obtention ou le maintien de marchés publics ou d'autorisations administratives ».

Dès lors, pour pouvoir obtenir l'autorisation du Ministre des Finances prévue à l'article 58 CIR/92 et ainsi être habilité à déduire les dépenses résultant de la corruption, il faut, selon le commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992⁶⁸ et suite à une jurisprudence constante confirmant l'interprétation restrictive de l'article, remplir les cinq conditions cumulatives suivantes :

- (1) L'octroi de commissions secrètes doit être nécessaire pour lutter contre la concurrence étrangère ;
- (2) L'octroi de commissions secrètes doit être reconnu de pratique courante dans le secteur intéressé de l'économie ;
- (3) L'octroi des commissions secrètes ne doit pas dépasser les limites normales ;
- (4) Le contribuable doit présenter la demande au Ministre des Finances ;
- (5) Le contribuable doit payer les impôts fixés forfaitairement à l'article 463bis, §2, 1^o (ancien) avec un minimum de 20% majorés de trois centimes additionnels sur ces commissions.

Ces conditions remplies et l'accord du Ministre des Finances entériné, le contribuable pouvait dès lors déduire à titre de frais professionnels les commissions secrètes résultant du produit de

⁶⁴ 300% majorés de la contribution complémentaire de crise s'élevant à 3 centimes additionnels, prévue par l'article 463bis CIR/92.

⁶⁵ Le régime de la cotisation distincte sera examiné *infra*, au point 2 de ce titre, page 25, point B), 1., b.

⁶⁶ Projet de loi adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord., 2006-2007, n°2677/001, 6 septembre 2006, p. 18.

⁶⁷ F. MICHEL et R. ROSOUX, « Cotisations distinctes sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfiques dissimulés et avantages financiers ou de toute nature non justifiés », *Impôt des sociétés*, Wolters Kluwer, 2016 (disponible sur www.monkey.be ; consulté le 21 mars 2017).

⁶⁸ Commentaire n°58/3 du Code des impôts sur les conditions relatives à la déduction des commissions secrètes.

la corruption et l'impôt forfaitaire y affèrent. Pour le reste, l'Etat belge fermait les yeux. Cette pratique légitimait pourtant ce type de comportement infractionnel, ce qui était choquant au sein d'un Etat de droit⁶⁹.

B.- LA LOI DU 1^{ER} SEPTEMBRE 2006 ET LES REFORMES POSTERIEURES

1) L'action belge sous l'impulsion de l'OCDE

Le fait, pour la Belgique et son législateur de fermer les yeux, voire même d'autoriser le régime de déductibilité des avantages indus versés à des agents publics ou privés dans le but de s'attirer leurs faveurs a été grandement critiqué au sein de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques⁷⁰.

En effet, la Convention phare en matière de corruption est précisément celle de cette organisation internationale, qui est la plus active dans la lutte contre les pratiques de corruption⁷¹. La problématique des pots-de-vin dans le cadre de la corruption figure à l'ordre du jour des travaux de l'OCDE depuis 1989.

La Convention sur la lutte contre la corruption de l'OCDE⁷² est entrée en vigueur le 25 septembre 1999 en Belgique⁷³. En avril 1996, pour compléter sa future Convention sur la corruption, l'OCDE a également adopté la Recommandation sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin visant à conseiller aux Etats-Membres de refuser cette déductibilité⁷⁴.

L'OCDE, au fil du temps, continue de veiller au respect de sa législation relative à la corruption par le biais de rapports de suivi, qui sont actuellement au nombre de cinq en Belgique et qui ont respectivement eu lieu en 1999, 2005, 2008, 2013 et 2016.

Le premier rapport de suivi acte que la Belgique a ajouté un deuxième alinéa à l'article 58 du Code des impôts sur les revenus qui exclut la déductibilité fiscale des « commissions secrètes » concernant l'obtention ou le maintien de marchés publics ou d'autorisations

⁶⁹ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, n°12/2007, décembre 2007, p. 345.

⁷⁰ S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *op. cit.* (voy. note 59).

⁷¹ B. LAPOINTE, *Corruption et fiscalité – L'entreprise face à ses pratiques internationales*, Editions Berger-Levrault, 2015, p. 85

⁷² Convention de l'OCDE du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales.

⁷³ La Convention a, en outre, été transposée en droit belge par la loi du 10 février 1999 sur la répression de la corruption (*op. cit.*, voy. note 5).

⁷⁴ Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers du 11 avril 1996.

administratives⁷⁵. Le groupe de travail relève toutefois que la déductibilité fiscale des pots-de-vin liée à la corruption reste tout de même possible pour les autres cas, sous la condition de l'octroi d'une autorisation du Ministre des Finances et recommande à la Belgique d'interdire totalement cette déductibilité⁷⁶.

Le deuxième rapport, réalisé en 2005, constate les efforts réalisés par la Belgique pour assurer la bonne mise en œuvre de la Convention. Pourtant, le groupe de travail relève que le droit belge permet toujours la déductibilité fiscale des avantages indus sous certaines conditions et incite également la Belgique à adopter, dans son droit fiscal, une interdiction générale de la déductibilité d'avantages de toute nature versés à un agent public ou privé dans le cadre de la corruption⁷⁷.

Ce n'est que lors du troisième rapport de suivi effectué en 2008⁷⁸ que l'OCDE acte que le droit belge prévoit effectivement l'interdiction générale de la déductibilité des avantages indus versés dans le cadre de la corruption, en corrélation avec d'autres mesures fiscales permettant de dissuader les agents publics ou privés d'octroyer ou d'accepter de tels avantages, ce qui a pour conséquence l'adéquation du droit fiscal avec le droit pénal.

Dans les points suivants, nous allons examiner en quoi consiste cette réforme menée par le législateur belge sous l'impulsion de l'OCDE.

2) *Le contenu de la loi*

La loi de 2006 adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption a introduit des mesures strictes et sévères à l'encontre des sommes affectées à la corruption, sur le plan fiscal⁷⁹. Nous allons, d'une part, examiner cette loi sous l'angle du régime commun applicable à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés et, d'autre part, examiner le régime spécifique de l'impôt des sociétés.

⁷⁵ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Examen de l'application de la Convention et de la Recommandation de 1997 », *Rapport de suivi de la Phase 1*, 1999, p. 19.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 22.

⁷⁷ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 21 juillet 2005, p. 4.

⁷⁸ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre des recommandations au titre de la phase 2 sur l'application de la Convention et de la Recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 10 janvier 2008, 44 p.

⁷⁹ J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *Le Fiscologue*, 30 janvier 2009, n°1445, p. 6.

a) Principes communs applicables en impôt des personnes physiques et en impôt des sociétés

1. Dans le chef de celui qui octroie l'avantage

L'article 53, 24^{o80} du Code des impôts sur le revenu 1992 modifié par l'article 8 de la loi de 2006, prévoit le régime des dépenses non admises. Cette nouvelle mouture de l'article 53 introduit un régime d'interdiction générale de non déductibilité en tant que frais professionnels des « commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature » accordés à une personne, que celle-ci soit publique ou privée, dans le cadre de la corruption visée à l'article 246 ou 504bis du Code pénal et ayant lieu en Belgique⁸¹. Si les recommandations de l'OCDE ne visaient que le volet international, le législateur belge a décidé de pousser plus loin la lutte anticorruption en englobant dans l'interdiction générale, la corruption privée et publique, pour ce qui concerne les situations belgo-belges⁸².

De cet article ressort que tant les cadeaux que les économies de dépenses sont visés : la dépense interdite peut se manifester par une somme d'argent mais également par le fait de recevoir un « cadeau », ou des avantages plus occultes, telle qu'une économie de frais⁸³. L'octroi des avantages concernés peut être direct ou indirect. Il n'est donc pas question de gratifier les personnes interposées du corrompu, tels que ses enfants, son conjoint ou cohabitant légal, pour éviter la non-déductibilité fiscale de la dépense⁸⁴.

Dès que l'on se trouve face à un avantage octroyé dans le cadre d'une corruption publique ou privée, la dépense n'est plus déductible et ce, de manière ferme et sans possibilité d'exception.

Il faut alors se référer aux concepts étudiés plus haut⁸⁵ en droit pénal concernant la substance de l'infraction de corruption. L'article 53 du Code des impôts sur le revenu renvoie effectivement aux articles 246 et 504bis du Code pénal, ce qui nous amène à affirmer que cette modification législative permet l'adéquation du droit pénal avec le droit fiscal : un fait est interdit et répréhensible pénalement ; corollairement, puisque ce fait est interdit pénalement, le législateur fiscal sanctionne le corrupteur en ne lui permettant plus de déduire la dépense qu'il a exposée pour corrompre. Dès lors, le fait de corruption est punissable sur les deux tableaux, fiscal et pénal.

⁸⁰ Cet article se trouve dans la partie impôt des personnes physiques du Code mais trouve à s'appliquer à l'impôt des sociétés par le biais de l'article 183 CIR/1992 qui organise un renvoi aux dispositions de l'impôt des personnes physiques dans le cas où il n'y a pas de dérogation prévue par le CIR/1992.

⁸¹ Nous examinerons le régime de la corruption dans un Etat étranger, *infra*, au point c) de cette section.

⁸² S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.* (voy. note 69), p. 346.

⁸³ *Ibid.*, p. 346.

⁸⁴ S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *op. cit.* (voy. note 59).

⁸⁵ Nous renvoyons à la partie I de ce travail « L'incrimination pénale de la corruption ».

En vertu de cette référence aux concepts pénaux contenus dans le Code pénal, le législateur renvoie le problème de la qualification et le montant d'une dépense de corruption aux juridictions pénales. Si un litige survient, il est tranché par celles-ci, et l'adage du « criminel tient le civil en l'état » est applicable.

Toutefois, il faut attirer l'attention sur le fait qu'une condamnation pénale pour corruption n'est pas nécessaire pour justifier le refus de la déductibilité des dépenses par l'Administration fiscale⁸⁶. En plus de cette non-déductibilité, la personne qui essaie de déduire les pots-de-vin versés dans le cadre de la corruption risque de voir son dossier référé aux autorités belges pour une mise en examen suivie, le cas échéant, de poursuites pénales⁸⁷.

En outre, la réforme fiscale consécutive à la loi de 2006 abroge l'article 58 CIR/92 organisant le régime des commissions secrètes et l'article 463*bis*, §2, 1^o y afférent. Ainsi, il n'existe plus de possibilité de demander une autorisation individuelle et spécifique auprès du Ministre des Finances afin de bénéficier du régime de déductibilité des avantages indus.

Cette abrogation a été justifiée, dans l'exposé des motifs de la loi de 2006, par l'incompatibilité de principe avec la nouvelle règle de non-déductibilité instaurée à l'article 53, puisque cette sorte de commissions secrètes dont on ne peut, par définition, connaître le bénéficiaire ne peut permettre de déterminer s'il s'agit d'un agent exerçant une fonction publique ou non⁸⁸, et ainsi déterminer s'il s'agit d'une corruption visée à l'article 53, 24^o CIR/92. Pour donner suite au rapport de l'OCDE, le gouvernement ne peut donc que supprimer purement et simplement ce régime de commissions autorisées⁸⁹. Grâce à cette suppression, le droit d'octroyer des pots-de-vin avec l'accord du législateur a été éclipsé du Code⁹⁰.

Un régime transitoire est organisé à l'article 532 CIR/92. Il prévoit que les commissions secrètes payées avant le 8 juin 2007 restent soumises aux anciens articles 58 et 463*bis*, §2, 1^o du même Code. Il est ainsi toujours possible de déduire des sommes affectées à la corruption, si elles sont reconnues de pratique courante et versées avant l'entrée en vigueur de la loi relative à la lutte contre la corruption.

2. Dans le chef de celui qui reçoit l'avantage

En vertu du principe selon lequel le droit fiscal se fonde sur des réalités, les revenus visés par la loi « sont imposables et ce, même s'ils résultent d'opérations illicites ou nulles »^{91 92}.

⁸⁶ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre par la Belgique de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption », *Rapport de suivi de la Phase 3*, 11 octobre 2013, p. 48.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 48.

⁸⁸ Projet de loi adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, Doc. parl., *Ch. Repr.*, sess. ord., 2006-2007, n°2677/001, 6 septembre 2006, p. 19.

⁸⁹ J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *op. cit.* (voy. note 79), p. 2.

⁹⁰ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.* (voy. note 69), p. 346

⁹¹ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2e éd., Bruxelles, 2003, p. 93.

Les sommes reçues au titre de produit de corruption pour adopter un comportement déterminé dans le cadre de la fonction sont, en raison de ce principe de réalité, bien évidemment taxables, au titre de revenus professionnels, dans le chef du corrompu, qu'il soit fonctionnaire et visé par la corruption publique ou qu'il soit une personne visée par le régime de la corruption privée.

En effet, la Cour de cassation a, depuis bien longtemps, instauré l'idée que les bénéficiaires qui résultent d'une activité professionnelle sont imposables à titre de revenus professionnels dans le chef de celui qui les reçoit, même si ce dernier n'a pu les recueillir « qu'en exécution d'une convention entachée de nullité »⁹³. Il n'est pas nécessaire d'avoir égard au fait que ces revenus professionnels soient le résultat d'opérations licites ou illicites⁹⁴.

La jurisprudence de la Cour de cassation trouve à s'appliquer en matière de corruption. En effet, puisque l'infraction de corruption existe lorsqu'un fonctionnaire, d'une part, et un administrateur, gérant, mandataire ou préposé d'une personne morale ou physique, d'autre part, reçoit un avantage pour poser un comportement déterminé dans le cadre de sa fonction, il n'est dès lors pas hasardeux d'en déduire que les avantages reçus seront imposés à titre de revenus professionnels, peu importe qu'ils proviennent d'une opération illicite.

Encore faut-il, pour cela, que les avantages perçus soient déclarés et/ou que l'Administration fiscale puisse les détecter. Pour ce faire, une circulaire du 7 octobre 2008⁹⁵ aborde les aspects de détection des sommes provenant de la corruption par les autorités fiscales. Elle propose des outils aux contrôleurs de l'Administration en énonçant certains indices possibles de fraude ou de pistes de corruption, ainsi que des techniques de vérification⁹⁶. En outre, un manuel de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs de l'impôt a été édicté et diffusé par l'OCDE⁹⁷. Il donne une information complémentaire aux vérificateurs fiscaux sur les différentes techniques utilisées dans le cadre de la corruption et leur donne des outils pour mettre à jour et identifier les dépenses de corruption.

L'Administration fiscale dispose encore d'un angle d'attaque qui lui permet d'imposer, dans le chef du corrompu, des sommes qui n'auraient pas été déclarées et ce, dans un délai plus long que le délai ordinaire. Il s'agit pour elle d'invoquer l'article 358 CIR/1992 qui prévoit un délai d'imposition spécial lorsque, pour le sujet qui nous intéresse, une action en justice est introduite et révèle des sommes imposables non déclarées au cours des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action.

Puisque le législateur renvoie aux juridictions pénales pour trancher, le cas échéant, l'éventuel débat concernant la qualification de sommes provenant de l'infraction de corruption et qu'il

⁹² T. LINARD DE GUERTECHIN, *Analyse du principe de réalité en droit fiscal belge, européen et international*, Mémoire réalisé dans le cadre du Master en droit, Université Catholique de Louvain, 2014-2015, p. 19.

⁹³ Cass., 21 mai 1982, X, Bull. 629, p. 1386.

⁹⁴ Commentaires n°23/5 et 23/150 de l'Administration fiscale sur l'article 23 CIR/1992.

⁹⁵ Circulaire « Lutte contre la corruption », AFC, n°16/2008 du 7 octobre 2008.

⁹⁶ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre par la Belgique de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption », *Rapport de suivi de la Phase 3*, 11 octobre 2013, p. 49.

⁹⁷ OCDE, *Manuel de sensibilisation au paiement des pots-de-vin et à la corruption à l'intention des vérificateurs fiscaux*, Editions OCDE, 2013, 72 p.

est probable que cette procédure pénale prenne un certain temps, la loi permet à l'Administration d'imposer ces sommes qui n'auraient pas été déclarées dans les douze mois à compter de la date à laquelle la décision est coulée en force de chose jugée.⁹⁸

Nous évoquons enfin brièvement le fait qu'une régularisation fiscale ne peut pas être opérée pour les revenus, sommes, opérations TVA et capitaux liés à une infraction pénale de corruption⁹⁹.

b) Les verrous supplémentaires applicables à l'impôt des sociétés

1. Dans le chef de celui qui octroie l'avantage

Si la personne qui octroie l'avantage dans le cadre de la corruption est une société, plusieurs conséquences vont trouver à s'appliquer à cette situation.

a. Les revenus définitivement taxés

La déduction des revenus définitivement taxés, prévue par les articles 202 à 205 du Code des impôts sur le revenu 1992, a également subi une modification suite à l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} septembre 2006 adaptant la législation en matière de corruption.

En effet, la dépense de corruption visée à l'article 53, 24^o du même Code devient une « mauvaise dépense non admise » en matière de revenus définitivement taxés¹⁰⁰. En d'autres mots, le montant de la déduction est diminué, entre autres, de ce type de dépenses résultant de la corruption. Les revenus définitivement taxés ne peuvent alors, en aucun cas, s'imputer sur les dépenses non admises reconnues comme étant attachées à des actes de corruption¹⁰¹.

Cependant, selon l'article 205, si les dividendes proviennent d'Etats-membres de l'Union européenne, la diminution de la base de déduction des revenus définitivement taxés ne s'applique pas, à l'instar des autres dépenses non admises¹⁰².

b. Cotisation distincte

(i) Avant la loi-programme du 19 décembre 2014

Depuis la loi du 11 mai 2007¹⁰³, il est prévu que lorsqu'une société effectue une dépense de corruption, l'Administration fiscale belge impose le paiement d'une cotisation distincte

⁹⁸D. JAECQUES, « Bijzondere aanslagtermijn: Cassatie bevestigt ruim toepassingsgebied artikel 358, §1, 3^o WIB 1992 », *R.A.B.G.*, 2013/19, pp. 1390-1391.

⁹⁹ Article 11 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale, *M.B.*, 29 juillet 2016, p. 43367.

¹⁰⁰ Article 205, §2, 2^o CIR/92.

¹⁰¹ Proposition de loi modifiant le traitement fiscal des plus-values sur actions et des revenus définitivement taxés à l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, n^o 4-456/1, 6 décembre 2008.

¹⁰² J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *op. cit.* (voy. note 79), p. 2.

¹⁰³ Loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption, *M.B.*, 8 juin 2007, p. 31224.

particulièrement lourde puisque celle-ci était initialement fixée à 300% de cette dépense, auxquels s'ajoutent 3 centimes additionnels de contribution complémentaire de crise^{104 105}.

Cette cotisation spéciale sur commissions secrètes s'applique à trois types de situations : premièrement, celle qui nous intéresse qui concerne les dépenses de corruption et les paiements effectués vers des certains Etats visés à l'article 307, §1, alinéa 5 ; deuxièmement, les bénéfices dissimulés ; et, enfin, les dépenses visées à l'article 57 CIR/92 et les avantages de toute nature visés aux articles 31 et 32 du même Code.

Lors de son élaboration, la cotisation distincte avait deux principaux objectifs, le premier était de pallier à la perte des recettes de l'Etat belge puisque ce dernier était dans l'impossibilité de taxer les bénéficiaires du revenu et, le second, de revêtir un caractère répressif et ainsi pouvoir être infligée en tant que sanction pénale¹⁰⁶.

L'objectif premier de la disposition n'était pas de viser les avantages résultant de la corruption, avantages interdits par le Code pénal belge mais bien de viser, en priorité, les avantages versés par une société à ses employés. Le taux exorbitant de 300% aurait donc été fixé de telle sorte qu'une société n'ait jamais intérêt à soumettre ce type d'avantages à cotisation distincte plutôt que de les faire taxer dans le chef de leur contribuable¹⁰⁷.

Cette interprétation peut soulever question quant à son application à des sommes qui ne sont pas déductibles d'un point de vue fiscal et, surtout, interdites par le droit pénal. En effet comment concilier l'article 53, 24° avec l'article 219 ? Une entreprise pourrait à la fois se voir interdire la déduction des avantages qui sont prohibés par le Code pénal à titre de corruption et, simultanément, être taxée sur ces avantages à un taux de 309%. Cet article 219 aurait alors pour fonction de pouvoir imposer une entreprise sur des avantages mal qualifiés fiscalement, au regard de l'article 53, 24° et, être assimilé à une amende pour fausse déclaration¹⁰⁸.

En ce qui concerne les dépenses soumises à la cotisation distincte, autres que celles provenant de la corruption, c'est-à-dire, d'une part, les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas dans le patrimoine de la société et, d'autre part, les avantages de toute nature et les dépenses visées à l'article 57, celles-ci sont taxables au taux de 309% en raison de la dissimulation des bénéfices pour les premières et en raison de l'absence de fiches individuelles et de relevé récapitulatif pour les secondes.

Les pots-de-vin quant à eux ne font bien évidemment pas l'objet de fiches semblables et ne sont pas sanctionnés à ce titre. Ils font l'objet d'un redressement par le biais cette cotisation en raison de leur nature puisqu'ils proviennent d'une infraction pénale¹⁰⁹.

Dès lors, une logique différente s'applique aux dépenses, objets de la corruption, et aux autres dépenses visées par la cotisation distincte. En effet, les pots-de-vin, contrairement aux

¹⁰⁴ Article 463bis CIR/92.

¹⁰⁵ W. VAN KERKCHOVE, « Taux de l'impôt des sociétés » in *Impôt des sociétés - Guide pratique*, Bruxelles, Larcier Business, 2014, p. 529.

¹⁰⁶ Securex, « Fiches sur les cotisations sur commissions secrètes » (disponible sur <https://www.securex.be> ; consulté le 21 mars 2017).

¹⁰⁷ Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre par la Belgique de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption », *Rapport de suivi de la Phase 3*, 11 octobre 2013, p. 48.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 48.

¹⁰⁹ W. VAN KERKCHOVE, « Taux de l'impôt des sociétés », *op cit.* (voy. note 105), p. 539.

bénéfices dissimulés et aux dépenses visées à l'article 57, ne sont jamais déductibles à l'impôt des sociétés¹¹⁰ car ils sont, dans tous les cas, des dépenses non admises pointées par l'article 53¹¹¹.

De même, les deux échappatoires inscrites dans la loi à l'article 219 qui permettent aux contribuables d'éviter l'application de cette cotisation distincte ne sont pas applicables en matière de dépenses de corruption¹¹².

Les pots-de-vin sont donc toujours soumis à une double imposition puisqu'ils seront taxés au taux de 33,99% de l'impôt des sociétés et, en outre, à cette cotisation distincte de 309%¹¹³.

(ii) La loi-programme du 19 décembre 2014

(a) Ratio legis

La loi-programme du 19 décembre 2014¹¹⁴ a considérablement modifié le régime de la cotisation sur commissions secrètes.

Les raisons de ce changement incombent principalement à la jurisprudence qui s'est attardée sur la nature de cette cotisation distincte. En effet, vu son taux progressif très élevé, plusieurs décisions¹¹⁵ des cours et tribunaux inférieurs ont fait pencher la balance vers la requalification de la cotisation en sanction pénale, et non fiscale, au sens de l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme¹¹⁶. En conséquence de la potentielle requalification en accusation en matière pénale, le contribuable pourrait jouir des garanties prévues par cet article et les juges seraient notamment en droit de réduire ou de modérer le montant de la cotisation établie par l'Administration fiscale à charge de ce contribuable^{117 118}.

Les Hautes Cours belges ont, quant à elles, dans un premier temps, nié le caractère pénal de la cotisation distincte¹¹⁹. Par la suite, la Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 6 juin 2014¹²⁰, a statué qu'il « peut être admis que le juge a quo considère que la cotisation distincte prévue par l'article 219 du CIR 1992 présente, à tout le moins en partie, un caractère répressif et constitue une sanction de nature pénale au sens de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme »¹²¹. La Cour constitutionnelle conclut que la disposition de l'article

¹¹⁰ J. VAN DYCK, « Commissions secrètes : encore déductibles comme frais professionnels », *Le Fiscologue*, n° 1413, 9 janvier 2015, p. 1.

¹¹¹ Voy. à ce sujet, le libellé de l'article 197 CIR/92 qui débute par « sans préjudice de l'article 53, 24° » et énonce ensuite le principe de la déductibilité des dépenses soumises à la cotisation distincte de l'article 219 CIR/92.

¹¹² A. SAINT-AMAND et A. DELLA FAILLE, « Loi-programme de fin d'année et modifications apportées à l'impôt des sociétés », *Lettre d'info, Actualités Fiscales*, n°02, Editions Wolters Kluwer, 19 janvier 2015, p. 3-4.

¹¹³ W. VAN KERKCHOVE, « Taux de l'impôt des sociétés », *op cit.* (voy. note 105), p. 539.

¹¹⁴ Loi-programme du 19 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014, p. 106219.

¹¹⁵ Anvers, 23 octobre 2012 ; Mons, 27 avril 2011 ; Trib. Liège, 24 mai 2012 ; Trib. Liège, 15 décembre 2011.

¹¹⁶ Ci-après « CEDH ».

¹¹⁷ W. VAN KERKCHOVE, « Taux de l'impôt des sociétés », *op cit.* (voy. note 105), p. 539.

¹¹⁸ B. ZDRAVKOV, « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *Actualités Fiscales*, Wolters Kluwer, n°2016/27 (disponible sur www.monkey.be ; consulté le 22 mars 2017).

¹¹⁹ C.C., 6 avril 2000, n°44/2000 ; C.C., 5 mai 2004, n°72/2004 ; Cass., 10 septembre 2010.

¹²⁰ C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014, *F.J.F.*, n° 2015/80.

¹²¹ C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014, cons. B.3.4.

219, interprétée en ce sens qu'elle n'autorise pas le juge à exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte, viole la Constitution belge¹²².

En ce qui concerne la Cour de cassation, après avoir nié la nature pénale¹²³ de la cotisation distincte par un arrêt du 10 septembre 2010¹²⁴, la juridiction belge a récemment repris position, dans deux arrêts qui peuvent sembler contradictoires et qui ne brillent pas par leur clarté. Le premier, rendu par une chambre francophone, semble vouloir rejeter la qualification de sanction pénale à la cotisation¹²⁵ ; tandis que l'autre¹²⁶, rendu par une chambre néerlandophone, rend possible, à tout le moins partiellement, la qualification pénale de la cotisation. La controverse n'est dès lors pas tranchée et il faudra attendre une jurisprudence ultérieure sur la question¹²⁷.

(b) Contenu de la loi-programme

A la suite de cette jurisprudence, le Gouvernement Michel a décidé de baisser le taux de la cotisation distincte à 100%¹²⁸ avec pour objectif principal de supprimer son caractère pénalisant et de ne lui donner qu'un caractère compensatoire : seule la perte d'impôt sur les revenus belges doit être prise en compte lors de l'établissement de la cotisation distincte¹²⁹.

Selon une circulaire de l'Administration fiscale¹³⁰, les sommes et les avantages affectés à la corruption publique ou privée en Belgique sont toujours soumis à cette cotisation. En outre, étant donné la qualité des attributaires de ces sommes et avantages visés par le Code pénal¹³¹, les avantages financiers ou de toute nature repris à l'art. 53, 24° CIR/92 sont, en principe, toujours soumis à la cotisation distincte au taux plein de 100%. En effet, pour les dépenses de corruption, le taux ne peut être réduit à 50% comme le prévoit la nouvelle mouture de l'article 219, alinéa 2 dans le cas où le contribuable rapporte la preuve que le bénéficiaire est une personne morale.

Comme c'était le cas avant la loi-programme, les avantages financiers ou de toute nature ne constituent jamais des frais professionnels déductibles en vertu de l'article 53, 24° CIR/92 qui liste les dépenses non admises, et qui est transposable en matière d'impôt des sociétés en vertu du renvoi de l'article 183 du même Code.

¹²² B. ZDRAVKOV, « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *op. cit.* (voy. note 118).

¹²³ Cet arrêt a toutefois eu diverses interprétations, dans la mesure où certains n'en déduisent pas un rejet définitif du caractère pénal de la cotisation par la Cour de cassation.

¹²⁴ Cass., 10 septembre 2010.

¹²⁵ Cass., 12 février 2016.

¹²⁶ Cass. 10 mars 2016.

¹²⁷ B. ZDRAVKOV, « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *op. cit.* (voy. note 118).

¹²⁸ Majorés des 3 centimes additionnels de contribution complémentaire de crise, le taux est alors porté à 103%.

¹²⁹ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord., 2014-2015, n°0672/001, 28 novembre 2014, p. 10.

¹³⁰ Circulaire AGFisc, n°24/2015 du 11 juin 2015, n° Ci.RH.421/636.468.

¹³¹ Articles 246, 250 et 504*bis* du Code pénal.

c. Dans le chef de celui qui reçoit l'avantage

En plus d'être imposables au titre de bénéficiaires, les pots-de-vin perçus par une société deviennent du « mauvais bénéficiaire »¹³². En effet, selon les termes de l'article 207 CIR/1992, les déductions à titre de revenus définitivement taxés, de revenus de brevets, et de capital à risque ainsi que les compensations pour les pertes professionnelles antérieures ne peuvent être opérées sur la partie du résultat qui provient d'avantages de toute nature ou financiers reçus dans le cadre de la corruption.

En d'autres termes, « aucune perte de la période imposable ne peut être imputée sur la partie du résultat qui provient des avantages provenant de la corruption »¹³³.

En outre, aucun précompte ne peut être imputé sur les cotisations distinctes établies sur base de l'article 219¹³⁴. De même, s'il existe un excédent de précompte mobilier et/ou de versements anticipés, il sera imputé sur la cotisation distincte de 219 et le solde éventuel sera restitué au contribuable¹³⁵.

c) La différence de traitement entre la corruption privée belge et étrangère

L'article 53, 24° contient une curieuse différence de traitement entre corruption commise en Belgique et celle commise à l'étranger : l'article se limite à la non-déductibilité fiscale de la corruption publique étrangère et ne vise pas la corruption privée.

La corruption privée, qu'elle soit active ou passive et pour autant qu'elle soit commise à l'étranger, est tenue à l'écart du champ d'application des dépenses non admises par l'article 53¹³⁶. La loi est muette à ce sujet, ce que nous ne pouvons que regretter.

Puisque ce type de dépenses ne donnera certainement pas lieu à production de fiches et relevés récapitulatifs fiscaux, le régime qui s'appliquera, si la personne qui octroie l'avantage est une société, sera celui de la commission secrète ordinaire et la cotisation distincte de 103% sera due en vertu de l'article 219. Cette cotisation sur commissions secrètes ordinaire est déductible par le biais de l'article 197 CIR/1992. A contrario, s'il s'agit d'une personne physique, la cotisation distincte n'est pas applicable.

Contrairement aux autres dépenses de corruption qui, elles, sont considérées comme des dépenses non admises par le biais de l'article 53 CIR/1992¹³⁷, les pots-de-vin provenant de la

¹³² S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *op. cit.* (voy. note 59).

¹³³ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.* (voy. note 69), p. 348.

¹³⁴ Article 292 CIR/92.

¹³⁵ Article 304 CIR/92.

¹³⁶ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.* (voy. note 69), p. 346.

¹³⁷ S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *op. cit.* (voy. note 59).

corruption privée à l'étranger semblent pouvoir être considérées comme des frais professionnels déductibles.

Auparavant, les dépenses engagées au titre de corruption privée d'un mandataire privé étranger étaient expressément visées par la possibilité de solliciter l'autorisation du SPF Finances prévue par l'ancien article 58 du Code des impôts sur les revenus. Est-ce à dire que, depuis l'abrogation de cet article, le nouveau régime des dépenses de corruption privée étrangère, qui ne prévoit aucune autorisation particulière, est désormais plus permissif ? Il semble que cela soit une conséquence tacite de la loi du 1^{er} septembre 2006¹³⁸.

En effet, l'article 49 CIR/1992 qui instaure les conditions générales de déductibilité des frais professionnels ne fait aucune différenciation entre les dépenses à caractère moral ou immoral. La Cour de cassation a d'ailleurs rappelé à ce sujet que cet article ne prévoit aucune condition selon laquelle les frais professionnels devraient trouver leur fondement dans un comportement licite pour pouvoir être déduits¹³⁹.

Puisqu'aucun texte exprès n'interdit la déductibilité des dépenses de corruption privée commise à l'étranger, il nous semble admis qu'une telle dépense puisse être déductible pour autant qu'elle remplisse les conditions de l'article 49¹⁴⁰. Ces conditions générales établissent que les frais professionnels, pour pouvoir être déduits sans remise en cause, doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables.

C.- L'ARTICULATION DES SANCTIONS PENALES ET FISCALES

1) *Les sanctions fiscales de la corruption*

L'infraction de corruption peut être intimement liée à une infraction fiscale. En outre, les faits révélant une corruption peuvent également être un indice d'infraction fiscale. Prenons l'exemple de la tenue d'une comptabilité clandestine qui révélerait l'existence de dépenses affectées à la corruption¹⁴¹.

Bien que la corruption ne soit pas en tant que telle une infraction fiscale, elle peut, dans beaucoup de cas, s'entourer de faits qui seront répréhensibles sur le plan fiscal puisque le contribuable ne va sans doute pas avouer la véritable affectation des sommes dans sa déclaration et va tenter de dissimuler la nature criminelle de celles-ci.

Si tel est le cas et que le contribuable ayant versé ou reçu des sommes affectées à la corruption ne les mentionne pas, ou les mentionne mais sous un autre vocable, alors la

¹³⁸ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.* (voy. note 69), p. 348.

¹³⁹ Cass. (1^{re} Ch.), 31 octobre 2014, F.13.0082.N/3, concl. Av. gén. THUIS.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 348.

¹⁴¹ J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *op. cit.* (voy. note 79).

déclaration est incomplète et/ou inexacte et il encourt des accroissements variant de 50 à 200% des impôts dus sur la partie non déclarée puisque la déclaration incomplète et/ou inexacte est remplie avec intention d'éluder l'impôt, soit que le corrupteur verse des sommes et les déclare sous un autre vocable afin de postuler la déduction et d'échapper à son interdiction, soit que le corrompu ne déclare pas le revenu imposable qu'il a reçu afin d'adopter le comportement que le corrupteur attend de lui. En outre, si la déclaration incomplète et/ou inexacte s'accompagne d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire, l'accroissement s'élèvera, dans tous les cas, à 200%¹⁴². Toutefois, l'accroissement d'impôt ne peut jamais dépasser le montant des revenus non déclarés.

Le contribuable peut également se voir appliquer une amende administrative allant de 50 à 1.250 euros.

En outre, lorsque le contribuable ne rend pas une déclaration ou rend une déclaration incomplète, l'Administration peut recourir à la procédure de taxation d'office. Cette procédure, prévue par l'article 351 CIR/1992, permet à l'Administration de taxer d'office en raison d'éléments dont elle dispose. Dans ce cas, la charge de la preuve est renversée et c'est au contribuable de prouver que l'Administration fiscale n'est pas dans son droit.

2) *A la croisée des chemins entre droit pénal et droit fiscal : la loi Una Via*

a) Introduction du principe de l'Una Via en droit belge et limitation par la Cour constitutionnelle

Au vu de l'opulence des fraudes fiscales, début des années 2000, et de la lenteur à laquelle ces affaires sont prises en charge, une Commission d'enquête parlementaire¹⁴³ s'est réunie. Partant du constat que la plupart des sanctions fiscales ont un caractère pénal¹⁴⁴, la Commission rappelle que ce type de sanctions est autorisé mais qu'il doit respecter toutes les garanties prévues à l'égard du contribuable par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme¹⁴⁵.

C'est dans ce contexte que la Commission encourage le législateur belge à adopter une règle « *Una Via* », permettant le choix, en cas d'infraction fiscale, que celle-ci soit sanctionnée ou par la voie administrative, ou par la voie judiciaire. Le 20 septembre 2012 est alors adoptée la

¹⁴² Articles 225 et 226 de l'Arrêté Royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

¹⁴³ Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, Rapport du 7 mai 2009, *Doc. parl.*, Ch. Repr., n°52-34/4.

¹⁴⁴ En effet, les infractions à la loi fiscale commises à dessein de nuire ou dans une intention frauduleuse sont également des infractions pénales.

¹⁴⁵ A. MANSERI, « Ne Bis In Idem et Electa Una Via : Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/3, p. 214.

loi instaurant le principe *Una Via*¹⁴⁶. Cette procédure permet de mettre effectivement en place le traitement unique des dossiers de fraude fiscale¹⁴⁷.

La Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 3 avril 2014¹⁴⁸, a déclaré inconstitutionnelle une partie de la loi *Una Via* au regard du principe *non bis in idem*. En effet, constatant que les accroissements et amendes fiscales prévus aux articles 444 et 445 CIR/92 ont un « caractère répressif prédominant », la Cour déclare que ces sanctions fiscales ont, en réalité, une nature pénale. Dès lors, en prévoyant que l'exigibilité des sanctions fiscales était suspendue si la voie judiciaire pénale était empruntée, la loi *Una Via* dérogeait au principe du *non bis in idem*. Ce principe prévoit l'interdiction, en présence d'une condamnation définitive, d'une nouvelle sanction mais également de toute poursuite ultérieure quelconque. Ce faisant, la suspension de l'exigibilité des sanctions fiscales permettait au parquet, et ce, même en présence d'une décision définitive, d'agir par le biais de la voie répressive, ce qui constitue une violation limpide du principe *non bis in idem*.¹⁴⁹ Partant, les articles 444 et 445, tels que modifiés par la loi *Una Via*, ont été déclaré inconstitutionnels.

b) Focus : le mécanisme de concertation

Le mécanisme central de la loi est celui de la faculté¹⁵⁰ d'une concertation entre le ministère public et l'Administration fiscale. Ce sont les articles 460 §2 du Code des impôts sur les revenus et 29 alinéa 3 du Code d'instruction criminelle qui organisent ce système de concertation. Ce dispositif permet d'éviter que l'Administration et le Parquet ne se bloquent en imposant chacun leur sanction, administrative d'une part, et pénale d'autre part, en violation de la règle du *non bis in idem*^{151 152}.

Les modalités de la concertation ont été prévues par une circulaire du Collège des Procureurs Généraux¹⁵³. L'Administration fiscale, dans sa circulaire du 23 octobre 2012, énonce que cette concertation « ne peut toutefois être considérée comme un élément de la procédure, ni limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public »¹⁵⁴. Elle annonce que cette procédure de concertation n'est purement qu'une concertation de travail et ne doit pas être considérée

¹⁴⁶ Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012, p. 64132.

¹⁴⁷ A. LECOCQ et E. CECI, « Una via : la Cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem' », *Rev. dr. pén. entr.*, 2014/2, Note de jurisprudence, p. 171.

¹⁴⁸ C.C., 3 avril 2014, n°61/2014.

¹⁴⁹ A. LECOCQ et E. CECI, « Una via : la Cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem' », *op. cit.* (voy. note 114), p. 173.

¹⁵⁰ Selon les termes de la loi, la concertation n'est qu'une possibilité et n'a pas de caractère contraignant.

¹⁵¹ Voy. l'arrêt C.E.D.H. (GC), Sergueï Zolotoukhine c. Russie, 10 février 2009 pour une violation du principe *non bis in idem* de la CEDH dans le cas de sanctions administratives suivies de poursuites pénales.

¹⁵² A. MANSERI, « Ne Bis In Idem et Electa Una Via : Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *op. cit.* (voy. note 145), p. 216.

¹⁵³ Circulaire COL n°11/2012 du 22 octobre 2012 du Collège des Procureurs Généraux près les Cours d'Appel.

¹⁵⁴ Circulaire AAF n°9 du 23 octobre 2012 concernant la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « Una Via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales.

comme un acte préparatoire à la procédure d'établissement de l'impôt¹⁵⁵. La concertation doit toujours intervenir le plus promptement possible à la suite de l'identification d'une fraude et ne peut en aucun cas restreindre le pouvoir d'appréciation du ministère public¹⁵⁶.

La concertation est organisée au niveau des arrondissements judiciaires. Un magistrat de référence, spécialisé dans la matière fiscale, est désigné dans chaque arrondissement. Au niveau du SPF Finances, c'est le Service de coordination anti-fraude qui sert de point de contact pour tous renseignements utiles au niveau de l'application de la loi *Una Via*¹⁵⁷.

En vue d'une concertation de qualité, les personnes compétentes de l'Administration fiscale et du ministère public peuvent désigner un ou plusieurs collaborateurs qui maîtrisent parfaitement le dossier en cause afin de les assister¹⁵⁸.

En pratique, les éléments déterminants pour faire peser la balance dans un sens sont, d'une part, la gravité des faits et, d'autre part, les moyens d'investigation nécessaires à l'enquête¹⁵⁹. En effet, si les moyens légaux mis à disposition du fisc sont suffisants pour s'attaquer à la fraude, le principe de subsidiarité applicable en matière fiscale prévoit que l'établissement et le recouvrement de l'impôt incombe principalement à l'Administration fiscale¹⁶⁰.

Selon la circulaire du Collège des Procureurs Généraux, il faut nécessairement apprécier l'existence d'une véritable plus-value à préférer la voie judiciaire par rapport à la voie administrative. Pour ce faire, il faut tenir compte des moyens et mécanismes à mettre en œuvre pour déceler une fraude fiscale, de l'étendue et du montant de la fraude, de la capacité policière¹⁶¹ disponible, des délais pour faire couronner les poursuites d'une décision définitive ou pour arrêter la fraude mise à jour par l'enquête¹⁶².

In fine, c'est le rôle du Procureur du Roi d'indiquer, le cas échéant après la concertation avec les membres de l'Administration fiscale, si c'est la voie judiciaire pénale qui doit s'appliquer. Dans tous les cas, cette décision doit être prise dans les deux jours ouvrables suivant la concertation¹⁶³.

Concrètement, à la suite de la concertation, si le parquet choisit d'emprunter la voie pénale et ainsi mettre l'action publique en mouvement, l'Administration ne pourra plus exiger les accroissements d'impôt ou les amendes administratives prévus puisque tout ce qui est afférent

¹⁵⁵ B. C., « Una Via : une simple 'information' ne suspend pas les sanctions fiscales », *Le Fiscologue*, 2 novembre 2012, n°1315, p. 9.

¹⁵⁶ Circulaire COL n°11/2012 du 22 octobre 2012 du Collège des Procureurs Généraux près les Cours d'Appel, p. 16.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 17.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 18.

¹⁵⁹ J. VAN DYCK, « Principe 'Una Via' : concertation préalable entre fisc et Parquet », *Le Fiscologue*, n°1297, 25 mai 2012, p. 1.

¹⁶⁰ Circulaire COL n°11/2012 du 22 octobre 2012 du Collège des Procureurs Généraux près les Cours d'Appel, p. 13.

¹⁶¹ A cette fin, l'article 29 CIR prévoit que les autorités policières peuvent participer à la concertation, ce qui s'avère intéressant pour déterminer, dans la pratique, cette capacité policière disponible.

¹⁶² Circulaire COL n°11/2012 du 22 octobre 2012 du Collège des Procureurs Généraux près les Cours d'Appel, p. 16.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 16.

à la sanction sera du ressort du pouvoir judiciaire. Dans le cas contraire, l'Administration fiscale sera en droit de réclamer les sanctions administratives qui relèvent de sa compétence¹⁶⁴.

¹⁶⁴ S. LEMMENS, « La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe 'una via' » (disponible sur www.barreaudeliege.be ; consulté le 24 mai 2017).

III.- QUELQUES NOTIONS DE DROIT COMPARÉ FRANÇAIS

Sous ce chapitre, nous nous limiterons au traitement fiscal français des dépenses de corruption sous l'angle de la déductibilité en tant que frais professionnels généraux de ces dépenses.

A.- L'ACTION FRANÇAISE SOUS L'IMPULSION DE L'OCDE

Jusqu'à une loi de finances rectificative de 1997¹⁶⁵, bon nombre d'entreprises françaises versaient des commissions occultes pour d'obtenir des marchés à l'étranger et ce, en toute légalité. En sus, à l'échelle fiscale, l'Administration fiscale française permettait la déductibilité de telles commissions sous le couvert de la conformité aux intérêts des entreprises corruptrices, puisqu'elles permettaient d'augmenter le chiffre d'affaires de ces dernières¹⁶⁶. Il suffisait pour ces entreprises de justifier d'une contrepartie réelle au versement des commissions, d'un montant « conforme aux usages du monde des affaires, soit 5 à 15% du contrat »¹⁶⁷.

C'est pourquoi l'Etat français a décidé d'instaurer à l'article 39 du Code général des impôts français un paragraphe *2bis* qui dispose que « à compter de l'entrée en vigueur sur le territoire de la République de la convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, les sommes versées ou les avantages octroyés, directement ou par des intermédiaires, au profit d'un agent public au sens du 4 de l'article 1^{er} de ladite convention ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ».

A l'instar de la Belgique, cet article a été édicté à la suite des recommandations édictées par l'OCDE concernant la déductibilité des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers¹⁶⁸ et au lendemain de la ratification de la France, en 1997, à la Convention de la même organisation internationale sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers¹⁶⁹.

Ainsi, comme nous le verrons, l'interdiction de déduction des dépenses de corruption n'a qu'une portée très limitée puisqu'elle ne concerne que la corruption transnationale, d'agents

¹⁶⁵ Loi de Finances rectificative pour 1997, n° 97-1239 du 29 décembre 1997.

¹⁶⁶ F. CHOPIN, « France / France », *Revue internationale de droit pénal*, 2003/1, Vol. 74, p. 241.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 241.

¹⁶⁸ Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers du 11 avril 1996 ; Recommandation révisée du Conseil sur lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales du 23 mai 1997 ; Recommandation du Conseil sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales du 25 mai 2009.

¹⁶⁹ Convention de l'OCDE du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales.

publics étrangers, et ne concerne en aucun cas la corruption publique ou privée nationale, d'agents français. La déductibilité des pots-de-vin reste donc entièrement effective pour celle-ci¹⁷⁰.

Ce champ d'application parcimonieux de la non-déductibilité fiscale des pots-de-vin est contraire aux engagements internationaux de la France. En effet, la Recommandation de l'OCDE du 25 mai 2009¹⁷¹ prévoit « l'interdiction de la déductibilité fiscale de tout pot-de-vin versé ou de toute dépense engagée à des fins de corruption en violation du droit pénal ou de toutes autres lois de la Partie à la Convention anti-corruption »¹⁷².

L'OCDE, pour justifier cette recommandation, part du constat qu'une législation claire et explicite qui refuse la déductibilité des dépenses de corruption favorise la « prise de conscience, dans les milieux d'affaires, du caractère illégal de la corruption d'agents publics étrangers »¹⁷³.

Or, la France ne s'est pas conformée à cette Recommandation puisqu'elle permet toujours en partie la déductibilité fiscale des dépenses de corruption engagées en violation du droit pénal français.

En comparaison avec le droit belge, les autorités françaises ont finalement été plus limitées dans l'application de la Convention OCDE et des autres normes internationales de lutte contre la corruption. En effet, les autorités belges ont donné un champ d'application plus étendu à l'interdiction de déductibilité puisque le droit belge ne permet la déduction que des dépenses de corruption privée à l'étranger, à l'exclusion de toutes les autres formes de corruption.

B.- LE CHAMP D'APPLICATION ET LES CONSEQUENCES DE L'INTERDICTION DE DEDUCTIBILITE

1) Champ d'application de l'interdiction de la déductibilité fiscale

L'interdiction prononcée par l'article 39, *2bis* s'applique aux « faits de corruption à l'encontre d'un agent public étranger¹⁷⁴ ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir

¹⁷⁰ J. LELIEUR, « Dissimulation, corruption et blanchiment », *op. cit.* (voy. note 60), p. 163.

¹⁷¹ Recommandation du Conseil sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales du 25 mai 2009.

¹⁷² Recommandation, point I de la Recommandation du 25 mai 2009.

¹⁷³ Considérant de la Recommandation du 25 mai 2009.

¹⁷⁴ Au sens de l'article 1^{er}, alinéa 4 de la Convention OCDE du 17 décembre 1997 qui définit l'agent public étranger comme étant « toute personne qui détient un mandat législatif, administratif ou judiciaire dans un pays étranger, qu'elle ait été nommée ou élue, toute personne exerçant une fonction publique pour un pays étranger, y compris pour une entreprise ou un organisme publics et tout fonctionnaire ou agent d'une organisation internationale publique ».

dans l'exécution de fonctions officielles »¹⁷⁵. Sont visés par l'interdiction les paiements effectués au profit de magistrats, parlementaires, dirigeants d'entreprises publiques et les partis politiques, ces derniers uniquement en ce qu'ils peuvent intervenir auprès d'un agent public pour l'influencer à adopter un comportement déterminé¹⁷⁶.

Le comportement déterminé qu'est amené à adopter l'agent public est le fait d'agir ou de s'abstenir d'agir dans l'exécution de ses fonctions officielles et ce, en vue d'obtenir ou de maintenir un marché ou offrir un avantage indu quelconque dans les transactions commerciales internationales¹⁷⁷. L'article 1^{er} de la Convention de l'OCDE vise en effet le « fait intentionnel, pour toute personne, d'offrir, de promettre ou d'octroyer un avantage indu pécuniaire ou autre, directement ou par des intermédiaires, à un agent public étranger, à son profit ou au profit d'un tiers, pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le commerce international ».

Selon les commentaires de la Convention¹⁷⁸, le fait de corrompre pour obtenir ou conserver un marché ou autre avantage indu constitue une infraction, et ce, même si l'entreprise a fait la meilleure offre ou si elle a pu se voir attribuer de manière légitime le marché pour une autre raison.

Toujours selon ces commentaires, il faut entendre par « autre avantage indu », l'avantage qu'une entreprise n'aurait pas dû recevoir. La Conférence de négociations ayant édicté ces commentaires prend l'exemple d'une autorisation d'exercer une activité pour une usine qui ne remplirait pas les conditions réglementaires pour ce faire¹⁷⁹.

En outre, l'interdiction de déduction est indépendante, entre autres, de la valeur de l'avantage, du résultat effectif de l'infraction, des usages locaux en la matière, de la tolérance des paiements par les autorités, ou de la nécessité des versements pour obtenir ou conserver l'avantage¹⁸⁰. L'on comprend à cet égard que le régime favorable des autorités à l'égard de la corruption n'est pas de nature à permettre la déductibilité des frais engendrés par celle-ci¹⁸¹.

¹⁷⁵ Direction générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques : Impôts, Bénéfices industriels et commerciaux*, 12 septembre 2012 (disponible sur <http://bofip.impots.gouv.fr> ; consulté le 20 avril 2017).

¹⁷⁶ *Ibid.*

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ Commentaires relatifs à la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, adoptés par la Conférence de négociations le 21 novembre 1997, article 1^{er}, point 4.

¹⁷⁹ *Ibid.*, article 1^{er}, point 5.

¹⁸⁰ *Ibid.*, article 1^{er}, point 7.

¹⁸¹ Direction générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques : Impôts, Bénéfices industriels et commerciaux*, 12 septembre 2012 (disponible sur <http://bofip.impots.gouv.fr> ; consulté le 20 avril 2017).

2) *Conséquences de l'application de l'article 39, 2bis CGI*

En sus des sanctions pénales dont est passible le corrupteur, lorsque l'article 39, 2bis CGI est appliqué, il entraîne un rejet des charges, les sommes ou avantages versés, et ce dès lors qu'il est démontré que ces dépenses ont profité directement ou indirectement à un agent public. Le fait que l'entreprise ait trouvé un avantage équivalent au montant versé n'a pas d'incidence sur l'interdiction de déductibilité fiscale des sommes octroyées¹⁸².

Il est dès lors nécessaire de démontrer l'existence du versement des sommes ou l'octroi d'un avantage au profit d'un agent public. Pour ce faire, trois éléments doivent être rassemblés : la conclusion d'un marché à l'exportation, l'intervention d'un ou plusieurs agents publics dans le choix du bénéficiaire du marché ou dans l'attribution de celui-ci, l'existence d'éléments mettant à jour le fait que les agents publics aient effectivement bénéficié, directement ou indirectement, des avantages indus visés par l'article 39¹⁸³.

La procédure fiscale est indépendante de la procédure pénale. Il n'est, à ce titre, pas nécessaire pour l'Administration fiscale française de justifier un délit pénal pour rejeter la déduction des sommes versées dans le cadre de la corruption mais bien de faits visés par la Convention de l'OCDE qui sont susceptibles de constituer un délit¹⁸⁴.

C.- LA DEDUCTIBILITE DES FRAIS PROFESSIONNELS : QUID DES AUTRES DEPENSES DE CORRUPTION ?

Alors que le droit pénal français connaît l'infraction de corruption des agents exerçant une charge publique et l'infraction de corruption de collaborateurs d'entreprises commerciales, le droit fiscal français, lui, permet de déduire presque toutes les dépenses relatives à la corruption, à l'exclusion des sommes versées à un agent public étranger en vue d'obtenir un marché ou un avantage indu dans les transactions commerciales internationales.

Pour pouvoir déduire de tels frais professionnels par le biais de l'article 39 du Code général des impôts, il faut que le contribuable remplisse les conditions générales de déductibilité des charges. Il s'agit pour lui de pouvoir les justifier matériellement, prouver que ces frais ont été faits ou supportés dans l'intérêt ou pour les besoins de l'exploitation et qu'ils se rattachent à la gestion habituelle de cette exploitation¹⁸⁵.

En sus, si les frais résultent du paiement d'honoraires, de ristournes, de commissions ou autres rémunérations de plus de six cents euros, versés à des personnes qui ne sont pas salariées de l'entreprise en question, ce qui se présentera généralement en cas de corruption,

¹⁸² *Ibid.*

¹⁸³ *Ibid.*

¹⁸⁴ *Ibid.*

¹⁸⁵ V. HEUZÉ, « Corruption internationale en droit fiscal », *op. cit.* (voy. note 57).

ces dépenses doivent faire l'objet d'une déclaration spéciale où l'identité précise du bénéficiaire doit être indiquée¹⁸⁶.

Enfin, lorsque des frais professionnels trouvent leur source dans le versement de sommes sur des comptes tenus par des organismes financiers établis dans des Etats qui ont un régime fiscal privilégié ou à des personnes résidentes de tels Etats, le Code général des impôts impose au débiteur de faire « la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré »^{187 188}.

En conclusion de cette partie de droit comparée, nous pouvons constater que le droit fiscal français est assez favorable aux entreprises corruptrices et prévoit un régime totalement indépendant du droit pénal qui, lui, sanctionne l'infraction de corruption.

¹⁸⁶ Article 240 du Code général des impôts.

¹⁸⁷ Art. 238-A du Code général des impôts.

¹⁸⁸ V. HEUZÉ, « Corruption internationale en droit fiscal », *op. cit.* (voy. note 57).

CONCLUSION¹⁸⁹

Depuis l'introduction expresse, en droit belge de l'interdiction de déductibilité des dépenses de corruption publique et privée, se pose la question de la moralité de l'impôt en Belgique. Il est reconnu que pour l'Administration fiscale, l'argent n'a pas d'odeur : selon le principe de taxation sur base de la réalité, les revenus sont taxables, peu importe leur origine licite ou illicite, morale ou immorale.

Si l'on transpose ce principe à la déduction des frais professionnels, la même solution doit être retenue : ils devraient être déductibles. En effet, reprenons l'exemple de l'entreprise qui verse à des partis politiques des commissions afin d'obtenir un marché public. Il est clair que cette dépense est exposée en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. En cas de silence du législateur belge, de telles dépenses, bien qu'immorales dans l'esprit du citoyen, doivent être déductibles, puisque remplissant les conditions générales de déductibilité des frais professionnels de l'article 49 CIR/1992.

C'est donc le rôle de la loi fiscale de désigner les dépenses qu'elle estime à tel point immorales, qu'elles ne doivent pas pouvoir être déduites par ceux qui les exposent. En effet, rien n'oriente plus les comportements que la politique fiscale décidée par un Etat. Le législateur fiscal est à même d'inciter ou de dissuader les comportements avec une politique fiscale bien définie. C'est ce choix qu'a décidé le législateur fiscal, le 1^{er} septembre 2006, en introduisant à l'article 53, 24° CIR/1992 une nouvelle dépense non admise, jetant par-là l'opprobre sur la corruption nationale et, en partie, sur la corruption internationale.

Le régime fiscal de la corruption est, depuis 2006, formellement dissuasif. En plus de l'interdiction de déductibilité, la loi fixe d'autres mesures applicables à la nouvelle dépense non admise de l'article 53, 24°, telles que l'application de la cotisation distincte et l'impact de la dépense sur le régime des revenus définitivement taxés, destinées à décourager l'utilisation de la corruption, sur le terrain fiscal.

Dès lors, depuis l'entrée en vigueur de la loi, le droit fiscal est, à tout le moins en partie, en adéquation avec le droit pénal qui sanctionne lourdement les infractions de corruption publique et privée. Toutefois, il reste que les dépenses de corruption privée exposées à l'étranger, étant donné le silence de la loi concernant ce point, restent déductibles et sont donc toujours favorables d'un point de vue fiscal puisque les mesures dissuasives ne s'appliquent pas à ce cas de figure. Il restera à déterminer les choix futurs du législateur sur ce point quant à la lutte contre la corruption.

Nous pouvons toutefois insister sur le fait que le législateur belge a été beaucoup plus productif que le législateur français en matière de lutte contre la corruption, puisque le droit français s'est limité à transposer avec parcimonie les obligations de la Convention de l'OCDE, sans en élargir les contours, comme nous l'avons fait en Belgique.

¹⁸⁹ S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, n°12/2007, décembre 2007, pp. 345-350.

BIBLIOGRAPHIE

1) Doctrine

a) Doctrine classique (belge, française et internationale)

- AFSCHRIFT T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2e éd., Bruxelles, 2003.
- APPERMONT N., VANDERKERKEN C., « De rechtspraak van het EHRM waarin het recht op eerlijk proces wordt toegepast in fiscale zaken », *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gand, Larcier, 2016, pp. 376-407.
- ATTILA G., *Corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays en développement*, Sciences de l'Homme et Société, Thèse de l'Université d'Auvergne – Clermont-Ferrand I, 2007, 366 p.
- CHOPIN F., « France / France », *Revue internationale de droit pénal*, 2003/1, Vol. 74, pp. 215-254.
- C.B., « Una Via : une simple 'information' ne suspend pas les sanctions fiscales », *Le Fiscologue*, 2 novembre 2012, n°1315, pp. 9-11.
- BOURS J-P, « Les commissions secrètes, ou la procession d'Echternach », *L'Echo*, 25 novembre 2008.
- DARTE, D., NOËL, Y., « Frais professionnels non déductibles communs à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés » in *Maîtrisez l'I.Soc*, Liège, Edi.pro, 2016, pp. 274-319.
- DE DOELDER, H. et SMID, G., « Het Verdrag van de Verenigde Naties tegen corruptie : waardevol voor Nederland ? », *Delikt en Delinkwent*, 2006, pp. 833-854.
- DE NAUW, A., « Omkoping van openbare ambtenaren en private omkoping », *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, p. 55.
- DESTERBECK F., « Strafrecht. Corruptie strenger gestraft », *Fisc. Act*, 1999, pp. 5-6.
- DIDIER J-P., « La lutte contre la corruption des fonctionnaires et agents publics », *Recueil Dalloz*, n°21, 1^{er} juin 2000, pp. 307-313.
- FLORE D., « Corruption », *Les infractions contre les biens*, Editions Larcier, 2007, pp. 295-363.
- FRANCHIMONT M., JACOBS A. et MASSET A., *Manuel de procédure pénale*, 4ème édition, Liège, Larcier, 2012, 1603 p.
- GARROY S., « La cotisation distincte sur commissions secrètes et les bénéfices dissimulés : Catch Them If You Can », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, pp. 259-302.

- GODBILLE J-F., « Analyse du malaise lié à la poursuite de la petite fraude fiscale : face à la fraude fiscale simple, la fraude fiscale grave », *Liber Amicorum Maurice Eloy*, 2014, pp. 89-130.
- HUYBRECHTS L., « Het fiscaal strafrecht en de jurisprudentie van het Hof van Cassatie », *Recht zonder omwegen*, Gand, Larcier, 1999, 355 p.
- Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Le professionnel est-il tenu de signaler la corruption ?*, Bulletin d'information n°1/2000.
- JAECQUES D., « Bijzondere aanslagtermijn: Cassatie bevestigt ruim toepassingsgebied artikel 358, §1, 3° WIB 1992 », *R.A.B.G.*, 2013/19, pp. 1390-1391.
- MAES M., « Guide anti-corruption pour les entreprises belges à l'étranger », *Point de contact national en Belgique*, 9 décembre 2016, 50 p.
- MANSERI A., « Ne Bis In Idem et Electa Una Via : Le droit pénal fiscal à la croisée des chemins », *Rev. dr. pén. entr.*, 2015/3, pp. 205-222.
- MASSET A., « La responsabilité pénale dans l'entreprise », *Guide juridique de l'entreprise - Traité théorique et pratique*, 2^e édition, Titre XII, Livre 119.5, 131 p.
- MARISCAL B., « Etablissement et recouvrement des impôts », *Code des Impôts sur les Revenus*, Liège, Edi.pro, 2016, p. 569-601.
- MAUS M., « De juridische belemmeringen voor een efficiënte fraudebestrijding », *Wit is het nieuwe zart!*, Gand, Larcier, 2016, pp. 15-58.
- LAPOINTE B., *Corruption et fiscalité – L'entreprise face à ses pratiques internationales*, Editions Berger-Levrault, 2015, 313 p.
- LAMBERT T., « Ethique et fiscalité », *Petites affiches*, n°239, 1^{er} décembre 2012, p. 6.
- LECOCQ A. et CECI E., « Réforme Una Via : le dessus de l'iceberg », *Rev. dr. pén. entr.*, 2013/1, pp. 3-25.
- LECOCQ A. et CECI E., « Una Via : la Cour constitutionnelle anoblit le 'non bis in idem' », *Rev. dr. pén. entr.*, 2014/2, Note de jurisprudence, pp. 171-176.
- LELIEUR J., « Dissimulation, corruption et blanchiment », *Droit et dissimulation*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 155-166.
- LINARD DE GUERTECHIN T., *Analyse du principe de réalité en droit fiscal belge, européen et international*, Mémoire réalisé dans le cadre du Master en droit, Université Catholique de Louvain, 2014-2015, 92 p.
- LOPEZ C., *Droit pénal fiscal*, L.G.D.J., Lextenso Editions, 2013, 227 p.
- OCDE, *Manuel de sensibilisation au paiement des pots-de-vin et à la corruption à l'intention des vérificateurs fiscaux*, Editions OCDE, 2013, 72 p.

- ROSELETH J., « Grondwettelijk Hot breidt toepassingsgebied van de *una via* wet uit wegens schending van het *non bis in idem* beginsel », *Rechtspraak Antwerpen Brussel Gent*, n°2014/19, Larcier, pp. 1345-1351.
- SAINT-AMAND A. et DELLA FAILLE A., « Loi-programme de fin d'année et modifications apportées à l'impôt des sociétés », *Lettre d'info, Actualités Fiscales*, n°02, Editions Wolters Kluwer, 19 janvier 2015, 6 p.
- SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite: s'agit-il toujours de revenus taxables? », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, n°2014/10, Kluwer, 2014, pp. 10-22.
- SEGIER S., « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *Hebdo FiscalNet*, 8 mars 2008.
- SEGIER S., « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, n°12/2007, décembre 2007, pp. 345-350.
- SMET F., « Cour constitutionnelle : la loi 'una via' viole le principe non bis in idem », *Le Fiscologue*, liv. 1382, 25 juillet 2014, pp. 1-4.
- SPEECKE J., « Una via : de oplossing voor alle problemen ? », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, liv. 452, 17 janvier 2014, pp. 945-956.
- STESSENS G., « The international fight against corruption », *Rev. intern. dr. pén.*, 2001, liv. 3-4, pp. 891 - 943.
- VANDEPUTTE D., « Wat moet worde, verstaan onder "Belastbare inkomsten die niet warden aangegeven", bedoeld in artikel 358§1, 2° WIB 1990 », *T.F.R.*, 2013/19, n°451, pp. 918-919.
- VAN DYCK J., « Commissions secrètes : encore déductibles comme frais professionnels », *Le Fiscologue*, n°1413, 9 janvier 2015, p. 1.
- VAN DYCK J., « Principe 'Una Via' : concertation préalable entre fisc et Parquet », *Le Fiscologue*, n°1297, 25 mai 2012, pp. 1-2.
- VAN DYCK J., « Cotisation spéciale : à caractère pénal, au moins partiellement ? », *Le Fiscologue*, 22 octobre 2010, n°1223, p. 6.
- VAN DYCK J., « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *Le Fiscologue*, 30 janvier 2009, n°1445, p. 6.
- VAN DYCK J., « Les sommes versées à un prévaricateur sévèrement taxées », *Le Fiscologue*, 6 octobre 2006, n°1042, p. 1.
- VAN KERCHOVE, W., « Taux de l'impôt des sociétés » in *Impôt des sociétés - Guide pratique*, Bruxelles, Larcier Business, 2014, p. 497-543.
- VAN LOOCKE T., VAN VLAENDEREN D., « Diverse aspecten van de controle », *Praktijkgids – Externe controle in de praktijk*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 9-50.
- VERBIST A., « Afzonderlijke aanslag geheime commissielonen. De laatste 10 jaar revisited », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 903-912.

WILS C., « La DLU^{quater} : régularisation fiscale permanente... et ambiguë », *R.G.F.C.P.*, Editions Wolters Kluwer, n°2016/10, pp. 6-27.

b) Doctrine administrative

Circulaire AGFisc, n°24/2015 du 11 juin 2015, n° Ci.RH.421/636.468.

Circulaire AGFisc, n°30/2013 du 22 juillet 2013, n°Ci.RH.421/628.80.

Circulaire AAF n°9 du 23 octobre 2012 concernant la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « Una Via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales.

Circulaire AGFisc, n°71/2010 du 1 décembre 2010, n°Ci.RH.421/605.074.

Circulaire « Lutte contre la corruption », AFC, n°16/2008 du 7 octobre 2008.

Commentaire n°23/5 de l'Administration fiscale sur l'article 23 CIR/1992.

Commentaire n°23/150 de l'Administration fiscale sur l'article 23 CIR/1992 concernant les profits illicites obtenus par un fonctionnaire.

Commentaire de l'Administration fiscale n°58/3 du Code des impôts sur les conditions relatives à la déduction des commissions secrètes.

c) Divers

Circulaire COL n°11/2012 du 22 octobre 2012 du Collège des Procureurs Généraux près les Cours d'Appel.

2) Jurisprudence

a. Belge

i. Juridictions de fond

Gand, 5 janvier 2016.

Trib. Bruges, 8 octobre 2014.

Anvers, 23 octobre 2012.

Trib. Liège, 24 mai 2012.

Mons, 27 avril 2011.

Bruxelles (6^e ch.), 19 janvier 2011.

Trib. Liège, 15 décembre 2011.

ii. Cour constitutionnelle

C.C., 6 juin 2014, n°88/2014, *F.J.F.*, n°2015/80.

C.C., 3 avril 2014, n°61/2014.

C.C., 4 mai 2004, n°72/2004.

C.C., 6 avril 2000, n° 44/2000.

iii. Cour de cassation

Cass., 28 avril 2016, F.15.0078.N-F.

Cass., 12 février 2016, F.150087.F, *Juridat*.

Cass., 10 mars 2016, F.14.0034.N, *Juridat*.

Cass. (1^{re} ch.), 31 octobre 2014, F.13.0082.N/3, concl. Av. gén. THJS.

Cass. 10 septembre 2010, F.09.0121.N, *Juridat*.

Cass. 28 janvier 1997, *Pas.*, 1997, I., p. 120.

Cass. 23 juin 1995, *F.J.F.*, 1996, p. 4.

Cass. 21 mai 1982, X, Bull. 629, p. 1386.

b. Française

i. Conseil d'Etat

C.E., 19 décembre 2008, n°286913, *S.A. S.M.S.L. Briens Lamoureux*.

C.E., 6 octobre 2008, n°283014, *S.C.O.P.U.T.B.*

C.E., 18 mai 2009, n°308816, *Société S.A.C.E.R. Paris Nord-Est*.

ii. Cour Administrative d'Appel

C.A.A. Versailles (3^e ch.), 16 octobre 2012, n°10-1908, *Société Alcatel Lucent France* ; R.J.F. 2/13, n°132.

c. Internationale et européenne

C.E.D.H. (GC), Sergueï Zolotoukhine c. Russie, 10 février 2009.

3) Législation et travaux préparatoires

a) Belgique

i. Législation

Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale, *M.B.*, 29 juillet 2016, p. 43367.

Loi-programme du 19 décembre 2014, *M.B.*, 29 décembre 2014, p. 106219.

Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013, p. 41014.

Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012, p. 64132.

Loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption, *M.B.*, 8 juin 2007, p. 31224.

Loi du 1^{er} septembre 2006 adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *M.B.*, 4 mai 2007, p. 23761.

Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité personne des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999, p. 23411.

Loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption, *M.B.*, 23 mars 1999, p. 9281.

Code des impôts sur le revenu 1992.

Code pénal (8 juin 1867).

ii. Travaux préparatoires

Projet de loi programme, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord., 2014-2015, n°0672/001, 28 novembre 2014, 302 p.

Proposition de loi visant à compléter le système « Una Via » par le renforcement des sanctions contre les intermédiaires fiscaux liés à des fraudes et à des planifications fiscales agressives reposant sur des violations des règles fiscales ou déontologiques, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2014-2015, n°0184/001, 27 août 2014, 44 p.

Proposition de loi instaurant le principe « Una Via », dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2011-2012, n°53-1973/005, 47 p.

Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale, Rapport du 7 mai 2009, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2008-2009, n°52-34/4.

Proposition de loi modifiant le traitement fiscal des plus-values sur actions et des revenus définitivement taxés à l'impôt des sociétés, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, 6 décembre 2008, n° 4-456/1,

Rapport fait au nom de la commission de la Justice sur le Projet de loi adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2006-2007, 10 avril 2007, n°2039/2, 18 p.

Projet de loi adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord., 2006-2007, n°2677/001, 6 septembre 2006, 67 p.

Proposition de loi relative à la répression de la corruption, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 1997-1998, n°1-107/4, 6 mai 1998, 27 p.

b) France

Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, n°2016-1691 du 9 décembre 2016.

Direction générale des Finances Publiques, *Bulletin Officiel des Finances Publiques : Impôts, Bénéfices industriels et commerciaux*, 12 septembre 2012 (disponible sur <http://bofip.impots.gouv.fr> ; consulté le 20 avril 2017).

Loi de Finances rectificative pour 1997, n°97-1239 du 29 décembre 1997.

Loi de Finances rectificative pour 1997, n°96-1181 du 30 décembre 1996.

Code général des impôts français.

Code pénal français.

c) *Législation internationale et européenne et autres documents*

Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre par la Belgique de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption », *Rapport de suivi de la Phase 3*, 11 octobre 2013, 76 p.

Groupe de Travail de l'OCDE, « France, Rapport sur la mise en œuvre par la France de la Convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption », *Rapport de suivi de la Phase 3*, 12 octobre 2012, 93 p.

Recommandation du Conseil sur les mesures fiscales visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales du 25 mai 2009.

Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport de suivi sur la mise en œuvre des recommandations au titre de la phase 2 sur l'application de la Convention et de la Recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 10 janvier 2008, 44 p.

Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la Recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales », *Rapport de suivi de la Phase 2*, 21 juillet 2005, 69 p.

Acte du Conseil n° 96/C313/01 du 27 septembre 1996 établissant un protocole à la Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, *J.O.*, C/313, 23 octobre 1996, pp. 1-10.

Acte du Conseil n° 95/C316/03 du 26 juillet 1995 établissant la Convention relative à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes, *J.O.*, C/316, 27 novembre 1995, pp. 48-57.

Groupe de Travail de l'OCDE, « Belgique, Examen de l'application de la Convention et de la Recommandation de 1997 », *Rapport de suivi de la Phase 1*, 1999, 22 p.

Parlement européen, « Mesures de prévention de la corruption dans les Etats Membres de l'Union européenne », *Document de travail*, mars 1998.

Convention de l'OCDE du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales.

Commentaires relatifs à la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, adoptés par la Conférence de négociations le 21 novembre 1997.

Recommandation révisée du Conseil sur lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales du 23 mai 1997.

Recommandation du Conseil de l'OCDE sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers du 11 avril 1996.

4) Sources internet

Actualités de droit belge, « Le trafic d'influence », *La corruption en droit belge*, 7 décembre 2014 (disponible sur <http://www.actualitesdroitbelge.be> ; consulté le 15 janvier 2017).

Dalloz, « Corruption », *Fiches d'orientation*, Février 2017 (disponible sur www.dalloz.fr ; consulté le 20 avril 2017).

HEUZE V., « Corruption internationale en droit fiscal », *Rep. dr. intern.*, décembre 1998, actualisation mars 2009 (disponible sur www.dalloz.fr ; consulté le 23 mars 2017).

JEANDIDIER W., « Corruption et trafic d'influence », *Rep. dr. pén. et proc. pén.*, avril 2014, actualisation février 2017, 164 p. (disponible sur www.dalloz.fr ; consulté le 20 avril 2017).

LEMMENS S., « La loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe 'una via' » (disponible sur www.barreaudeliege.be ; consulté le 24 mai 2017).

MICHEL F. et ROSOUX R., « Cotisations distinctes sur les dépenses ou avantages de toute nature non justifiés, bénéfiques dissimulés et avantages financiers ou de toute nature non justifiés », *Impôt des sociétés*, Wolters Kluwer, 2016 (disponible sur www.monkey.be ; consulté le 21 mars 2017).

Securex, « Fiches sur les cotisations sur commissions secrètes » (disponible sur <https://www.securex.be> ; consulté le 08 décembre 2016).

THIEBAUT X., « La responsabilité pénale des personnes morales », *Les Editions de Pacioli*, Edition n°76, 15 mai 2000 (disponible sur www.ipcf.be ; consulté le 16 mars 2017).

VANDEN EYNDE J. et BUZINCU G., *Quelques commentaires sur la répression de la corruption*, 2007, 15 p. (disponible sur www.avocatbuzincu.be ; consulté le 24 février 2017).

ZDRAVKOV B., « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *Actualités Fiscales*, Wolters Kluwer, n°2016/27 (disponible sur www.monkey.be ; consulté le 22 mars 2017).

