



Cour des comptes



La « caisse blanche », le système de caisse enregistreuse dans l'horeca



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, mars 2019



Cour des comptes

La « caisse blanche », le système de caisse enregistreuse dans l'horeca



Rapport adopté le 13 mars 2019
par l'assemblée générale de la Cour des comptes

La « caisse blanche », le système de caisse enregistreuse dans l'horeca

Fin 2009, le gouvernement a abaissé le taux de TVA sur les services de restaurant et de restauration de 21 à 12 % pour enrayer la crise dans l'horeca. En compensation de cette réduction entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, ce secteur, particulièrement sensible à la fraude, a été appelé à installer un système de caisse enregistreuse (SCE), dit de « caisse blanche », en vue de « blanchir » le secteur. Après une période assez longue de mise en route, la réglementation définitive en matière de SCE est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2016.

Cet audit est étroitement lié à un autre audit récent que la Cour des comptes a consacré aux mesures d'accompagnement social du SCE (« plan horeca »). Il entend évaluer l'efficacité et l'efficience de l'approche de contrôle de l'administration fiscale, d'une part, et examiner si le SCE a eu une incidence positive sur la lutte contre la fraude fiscale et le blanchiment du secteur, d'autre part. La Cour a examiné les questions d'audit suivantes :

L'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) du SPF Finances a-t-elle organisé la mise en œuvre du SCE avec efficacité et efficience et est-elle en mesure de faire appliquer et de contrôler son utilisation correcte de manière efficace ?

Les effets du SCE au niveau de la fraude fiscale et des recettes fiscales font-ils l'objet d'un suivi suffisant de la part de l'AGFisc ?

En vertu du régime de la caisse blanche, chaque établissement horeca dont le chiffre d'affaires tiré de services de restaurant et de restauration dépasse 25.000 euros (HTVA) par an est tenu de délivrer un ticket de caisse TVA à l'aide d'un SCE pour toutes les opérations relatives à la fourniture de repas et de boissons. Les entreprises horeca qui dépassent ce seuil légal du chiffre d'affaires doivent délivrer un ticket SCE pour toute fourniture de repas et de boissons, quelle qu'en soit la nature (les boissons et repas à emporter sont, par exemple, aussi concernés). Seules les activités économiques étrangères à l'horeca ou en dehors de la sphère alimentaire sont exclues.

D'un point de vue technique, le concept du SCE comprend non seulement le système de caisse proprement dit, mais aussi un module de contrôle composé du module de données fiscales (*Fiscal Data Module* – FDM, connu sous le nom de « boîte noire ») et d'une carte d'accès (*smartcard*) dénommée *VAT Signing Card* (VSC). Contrairement aux caisses ordinaires, le SCE permet de s'assurer de l'authenticité des données encodées au moyen du module de contrôle. Il intègre en outre différentes garanties concernant la certification du système de caisse et du FDM et prévoit une triple obligation d'enregistrement (à l'échelon du fabricant ou de l'importateur, du distributeur et de l'exploitant de la caisse). Le ticket de caisse TVA doit lui aussi respecter certaines exigences.

La Cour des comptes a constaté que la réglementation en matière de SCE est détaillée et amplement explicitée dans différentes circulaires administratives. En pratique, elle s'avère toutefois

complexe et son application est difficile à contrôler. Ainsi, les problèmes d'interprétation sont fréquents lors du contrôle du seuil du chiffre d'affaires de 25.000 euros, notamment dans les établissements horeca qui proposent à leur client à la fois une consommation sur place et des repas à emporter (ces derniers n'entrent pas dans le calcul du seuil). Le seuil du chiffre d'affaires et l'obligation qui en découle de délivrer un ticket SCE s'évaluent en outre par établissement, ce qui nécessite en pratique une visite de contrôle sur place systématique. Les exceptions légales, prévues pour les hôtels par exemple, laissent parfois aussi la porte ouverte aux abus. Le champ d'application et le cumul des sanctions légales en cas d'infraction à la réglementation SCE se sont par ailleurs avérés imprécis dans la pratique administrative.

L'obligation légale d'évaluer par établissement le seuil du chiffre d'affaires et la délivrance de tickets SCE constitue une pierre d'achoppement. La Cour des comptes préconise de simplifier le cadre réglementaire relatif au SCE en vue d'améliorer l'efficacité et l'efficience du contrôle administratif. S'agissant de la notion spécifique d'« établissement », il s'indique d'examiner si l'« unité d'établissement » au sens du droit économique (et son numéro d'identification unique à la Banque-Carrefour des entreprises (BCE)) ne constituerait pas un critère plus adéquat pour une identification et un contrôle efficaces.

Le SPF Finances se base en grande partie sur les codes Nace-Bel de la BCE (nomenclature statistique des activités économiques) pour définir le groupe cible théorique des utilisateurs du SCE. Dans la pratique, ces codes ne sont pas toujours corrects ou à jour, ce qui est un obstacle majeur à une analyse de risques et à une exploration de données (*datamining*) optimales.

La sélection des entreprises à contrôler sur le plan de l'utilisation correcte du SCE ne repose pas encore assez sur une analyse de risques objective. Dans les limites du cadre légal actuel, l'administration fiscale doit, en effet, toujours se rendre sur place pour contrôler cette utilisation correcte. Elle devrait disposer d'un accès en ligne au système pour optimiser la sélection et augmenter l'efficacité des contrôles. Les contrôles ordinaires, qui représentent une charge de travail importante, deviendraient non seulement superflus pour la plupart, mais une analyse de risques objective serait aussi possible.

Bien que les contrôles administratifs soient en grande partie uniformes et objectifs, le retour d'informations des agents de recherche dans l'application administrative Stir-Recherches ne coïncide pas toujours avec les demandes d'appliquer ou non une amende fiscale. L'audit révèle également que, dans au moins 10 % des cas, le montant des amendes infligées pour des infractions en matière de SCE a été inférieur au minimum légal sans qu'une motivation le justifie. Il serait souhaitable de renforcer le contrôle interne sur ce plan. Par ailleurs, les centres de gestion PME de l'AGFisc ne tiennent pas à jour – ou le font de façon imprécise – le rang des infractions au SCE. Une application qui enregistrerait automatiquement le rang des infractions par catégorie et par établissement pourrait remédier au problème.

Si la définition du groupe cible théorique des assujettis au SCE comporte des risques importants, le taux d'installation des SCE est élevé, surtout en Flandre, et s'est fortement accru à Bruxelles et en Wallonie depuis le début des contrôles. Puisque le Conseil d'État a rejeté tous les recours contre la nouvelle réglementation SCE dans ses arrêts de 2018 et 2019, l'adoption spontanée du SCE augmentera sans doute encore à l'avenir.

L'audit de la Cour a également mis en exergue que les informations relatives aux contrôles fiscaux positifs ne sont pas transmises à l'ONSS de manière systématique. Un meilleur échange d'informations entre les inspections fiscale et sociale profiterait pourtant à l'analyse de risques et à la politique de contrôle de l'ONSS. Il contribuerait à améliorer l'efficacité et l'efficience de la lutte contre la fraude dans le secteur horeca.

La Cour des comptes estime que le SCE offre des garanties suffisantes sur le plan technique. Grâce à la certification préalable, la signature unique et la sécurisation des données dans le module de données fiscales FDM, l'administration fiscale est en mesure de déceler plus facilement par la suite les cas de fraude par manipulation des données de caisse. Ne pas encoder des transactions ou des commandes dans la caisse reste toutefois possible tant que le client ne demande pas explicitement le ticket SCE. Des campagnes de sensibilisation dans les médias peuvent être envisagées pour conscientiser le consommateur. La réception des plaintes pourrait aussi être facilitée (en créant, par exemple, un point de contact central). Promouvoir les paiements électroniques contribuerait également à lutter plus efficacement contre ce type de fraude.

Enfin, le SPF Finances ne dispose pas de chiffres fiables sur l'évolution du chiffre d'affaires du groupe cible des assujettis au SCE, pas plus qu'il n'a de méthode de mesure adéquate pour cerner l'incidence du SCE sur la fraude fiscale dans l'horeca. L'incidence du SCE sur les recettes de TVA et sur celles des impôts directs ne fait pas non plus l'objet d'un suivi suffisant dans la perspective de lutter contre la fraude fiscale. La Cour des comptes recommande dès lors au SPF Finances de développer une méthode de mesure valide et fiable pour évaluer l'incidence du SCE sur la fraude et les recettes fiscales, qui tienne compte de certains facteurs temporels et conjoncturels. Elle devrait permettre de comparer l'évolution du chiffre d'affaires entre établissements horeca avec et sans caisse enregistreuse.

Chapitre 1	
Introduction	15
1.1	Cadre et contexte 15
1.2	Questions et méthodes d'audit 15
1.3	Calendrier de l'audit 17
Chapitre 2	
Cadre réglementaire du SCE	19
2.1	Cadre légal 19
2.1.1	Groupe cible et portée de l'obligation du SCE 20
2.1.2	Distinction entre les fournitures et les services de restaurant et de restauration 21
2.1.3	Sanctions 22
2.2	Information et consultation 24
2.3	Constatations de l'audit 24
Chapitre 3	
Organisation des contrôles	27
3.1	Instauration du SCE et début des contrôles 27
3.2	Détermination du groupe cible 28
3.3	Sélection en vue du contrôle 30
3.3.1	Contrôle de l'installation du SCE 31
3.3.2	Contrôle de l'utilisation correcte du SCE 33
3.3.3	Contrôle du chiffre d'affaires 34
3.3.4	Enquête locale (ELO) 35
3.3.5	Dénonciations 35
3.3.6	Constats d'audit généraux 36
3.4	Réalisation des contrôles 37
3.4.1	Personnel et formation 37
3.4.2	Charte avec le secteur horeca 37
3.4.3	Procès-verbal à remplir et retour d'informations 38
3.5	Suivi administratif des contrôles 40
3.5.1	Suivi par les centres de gestion PME 40
3.5.2	Application correcte du taux de récidive 43
3.6	Résultats des contrôles 44
3.6.1	Incidence du respect des obligations en matière de SCE 44
3.6.2	Amendes recouvrées 45
3.7	Échange d'informations et collaboration avec les services de l'inspection sociale 46
Chapitre 4	
Efficacité du SCE dans la lutte contre la fraude fiscale	49
4.1	Garanties technologiques 49
4.1.1	Certification et enregistrement 49
4.1.2	Double signature 51
4.1.3	Ticket de caisse TVA 52
4.2	Incidence du SCE au niveau de la lutte contre la fraude fiscale 54
4.2.1	Incidence sur le chiffre d'affaires 55
4.2.2	Incidence sur les recettes fiscales 57

Chapitre 5

Conclusions et recommandations	61
5.1 Réglementation et consultation/information	61
5.2 Organisation des contrôles	61
5.3 Suivi de l'incidence du SCE sur la fraude fiscale	63
Annexes	
Annexe 1 Constitution du groupe cible théorique	67
Annexe 2 Réponse du ministre des Finances du 1^{er} mars 2019	69

Abréviations fréquentes

AGESS	Administration générale de l'expertise et du support stratégiques
AGFisc	Administration générale de la fiscalité
BCE	Banque-Carrefour des entreprises
CIR 92	Code des impôts sur les revenus 1992
CNR	Centre national de recherches
ELO	Enquête locale
FDM	<i>Fiscal Data Module</i> (« boîte noire »)
ICP	Indice de la consommation des particuliers
IPC	Indice des prix à la consommation
ONSS	Office national de sécurité sociale
OR	Ordre de recouvrement
SCE	Système de caisse enregistreuse (« caisse blanche »)
TACM	Tax Audit & Compliance Management
VSC	<i>Vat Signing Card</i> (partie de la caisse blanche)

La « caisse blanche »,
le système de caisse
enregistreuse dans l'horeca

Chapitre 1

Introduction

1.1 Cadre et contexte

La réglementation définitive relative au système de caisse enregistreuse (SCE) – communément dénommée « caisse blanche » – est en vigueur dans le secteur horeca depuis le 1^{er} juillet 2016. Ce dispositif légal a été mis en place près de sept ans après la date d'introduction prévue.

L'introduction du SCE était un des points forts de l'accord conclu en 2009 entre le gouvernement et le secteur horeca pour résoudre la crise dans ce secteur. Le SCE se voulait une mesure anti-fraude et s'est accompagné de l'abaissement du taux de TVA de 21 à 12 % sur les services de restaurant et de restauration à partir du 1^{er} janvier 2010 et d'autres avantages pour le secteur, comme les flexi-jobs et l'exonération fiscale des heures supplémentaires¹.

La Cour des comptes souhaite vérifier en premier lieu si le SCE a eu une incidence positive sur la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur horeca. L'audit s'est penché aussi sur l'organisation des contrôles par l'administration fiscale ainsi que sur leur efficacité et leur efficacité. Il est étroitement lié à un autre audit de la Cour des comptes relatif aux mesures d'accompagnement social du SCE (le « plan horeca »)².

1.2 Questions et méthodes d'audit

L'audit vise à répondre à deux questions centrales.

1. L'administration fiscale (l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) du SPF Finances) a-t-elle organisé la mise en œuvre du SCE avec efficacité et efficacité et est-elle en mesure de faire appliquer et de contrôler son utilisation correcte de manière efficace ?

Dans ce cadre, la Cour des comptes a contrôlé l'utilisation optimale par l'administration des moyens humains et matériels disponibles ainsi que l'efficacité de ses contrôles.

Pour ce faire, elle a examiné l'ensemble du processus, allant de l'élaboration du cadre réglementaire au suivi/sanctions, en passant par l'information et la consultation des acteurs concernés ainsi que la sélection et l'exécution des contrôles. Les manquements ou anomalies constatés dans une phase peuvent en effet affecter d'autres phases.

¹ Voir également Cour des comptes, *Incidence du plan horeca 2015 – Flexi-jobs, travail occasionnel et heures supplémentaires nettes*, rapport à la Chambre des représentants, février 2019, 90 p., www.courdescomptes.be.

² Ibid.

Les normes suivantes ont été utilisées :

- Norme 1 : Le cadre réglementaire est clair et précis. L'administration fiscale applique la réglementation de manière correcte et cohérente. Les discussions quant à l'application sont clarifiées rapidement et de manière satisfaisante et font l'objet d'une communication transparente.
- Norme 2 : Les différentes parties prenantes ont été informées et consultées de manière suffisante au préalable.
- Norme 3 : Le fisc dispose de données pertinentes et fiables suffisantes pour cartographier le groupe cible avec précision. La sélection des entreprises qui seront soumises à un contrôle s'appuie sur une analyse objective des risques.
- Norme 4 : Les contrôles sont effectués de manière uniforme et objective. Le fisc utilise des moyens et méthodes de contrôle adaptés pour détecter les infractions à la réglementation sur le SCE.
- Norme 5 : Le respect de la réglementation s'améliore grâce aux contrôles. En cas d'infraction, les amendes prévues par la loi sont appliquées systématiquement en tenant compte des récidives.

2. Les effets du SCE au niveau de la fraude fiscale et des recettes fiscales font-ils l'objet d'un suivi suffisant ?

La Cour des comptes a contrôlé si le fisc suit et évalue suffisamment l'efficacité du SCE dans la lutte contre la fraude fiscale (« blanchiment » du secteur) et son incidence sur les recettes fiscales.

Elle s'est tout d'abord penchée sur la capacité technologique de résistance aux fraudes du nouveau système de caisse et les garanties intégrées par le fisc. Le SCE doit en effet assurer l'immutabilité et la conservation des données introduites. La Cour a ensuite examiné dans quelle mesure le SCE a mis fin à la fraude fiscale et comment le fisc en organise le suivi. Enfin, elle a essayé de cerner l'incidence du SCE sur les recettes fiscales.

Les normes suivantes ont guidé l'audit de cette question :

- Norme 1 : Le SCE comprend suffisamment de garanties sur le plan technique. Les évolutions technologiques dans le domaine du SCE sont suivies et les améliorations sont effectuées ou imposées.
- Norme 2 : L'administration fiscale dispose des chiffres et instruments de mesure nécessaires pour évaluer l'incidence du SCE sur la fraude fiscale.
- Norme 3 : L'administration fiscale évalue si le SCE a une incidence positive sur les recettes de TVA et les recettes des impôts directs ; elle a développé une méthode de mesure fiable à cette fin. Certains effets liés à la période ou à la conjoncture sont ainsi éliminés.

Pour répondre aux deux questions d'audit, la Cour a examiné l'ensemble de la législation, des circulaires et des autres documents administratifs relatifs au SCE ainsi que les données chiffrées portant sur le groupe cible, les contrôles, les amendes, etc. que le SPF Finances lui a fournies à sa demande. Des rapports internationaux sur des faits de fraude impliquant des caisses électroniques ont également été repris dans cette analyse.

En outre, la Cour des comptes a mené des entretiens avec les responsables de l'AGFisc (le service SCE du Centre national de recherches (CNR), le service central Tax Audit & Compliance Management (TACM) et les centres PME) et de l'Administration générale de l'expertise et du support stratégiques (AGESS) du SPF Finances. D'autres entretiens ont également été organisés sur le terrain, notamment auprès des services d'enquête locale.

Enfin, la Cour a utilisé diverses applications administratives pour évaluer la constatation et le suivi correct des infractions en matière de caisse enregistreuse. Une centaine de tâches de contrôle SCE ont été analysées plus finement dans le cadre d'un échantillon restreint constitué à partir de rapports de feedback contradictoires. Cet échantillon a été sélectionné par le biais de l'application Stir-Recherches, un système de suivi électronique des dossiers reprenant toutes les actions de recherches ainsi que les tâches entreprises pour chacune d'entre elles. L'application Proposition application amende a également été consultée afin de s'assurer de l'application correcte des amendes en matière de SCE.

1.3 Calendrier de l'audit

18 avril 2018	Annonce de l'audit au ministre des Finances, au président du comité de direction du SPF Finances et à l'administrateur général de l'AGFisc
Mai 2018 à novembre 2018	Travaux d'audit
6 février 2019	Envoi du projet de rapport au ministre des Finances, au président du comité de direction du SPF Finances et à l'administrateur général de l'AGFisc
1 ^{er} mars 2019	Réponse du ministre des Finances et du président du comité de direction du SPF Finances

Le président du comité de direction du SPF Finances a répondu qu'il n'avait pas d'observations à formuler quant au rapport d'audit de la Cour des comptes. Le ministre des Finances a répondu pour sa part qu'il accorderait l'attention requise au rapport et demanderait à son administration d'examiner les améliorations envisageables à l'avenir (voir également sa lettre de réponse en annexe 2).

Chapitre 2

Cadre réglementaire du SCE

2.1 Cadre légal

L'article 21bis de l'arrêté royal de 1992, tel que modifié par l'arrêté royal du 16 juin 2016³, impose au secteur horeca de délivrer des tickets de caisse TVA par le biais du SCE. L'arrêté prévoit également les cas où la délivrance d'un ticket SCE n'est pas obligatoire, le mode de calcul du dépassement du seuil du chiffre d'affaires (à partir duquel l'utilisation d'un SCE devient obligatoire) ainsi que les formalités à remplir.

La définition de base et les conditions à remplir par un SCE dans le secteur horeca figurent dans un arrêté royal de 2009⁴. La loi du 30 juillet 2013⁵ décrit la procédure de certification et fixe les obligations du fabricant et de l'importateur. Les autres modalités d'application ont été définies dans un arrêté royal du 1^{er} octobre 2013⁶ et une circulaire du 8 novembre 2016⁷.

Le 6 novembre 2017, l'AGFisc a émis une nouvelle circulaire relative au SCE, qui est entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017⁸ et remplace à peu près tous les anciens statuts administratifs. Elle précise les modalités d'application du SCE en vue de clarifier un certain nombre de problèmes pratiques et de points de discussion, comme la distinction entre la livraison de repas et les services de restaurant et de restauration.

Enfin, les amendes fiscales en cas de non-respect de la législation SCE sont énumérées en annexe de l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012⁹. La dernière modification de cette réglementation est intervenue par le biais de l'arrêté royal du 11 mai 2017¹⁰.

3 Arrêté royal du 16 juin 2016 modifiant l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA en ce qui concerne la délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

4 Arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca. Cet arrêté a été modifié à plusieurs reprises par la suite.

5 Loi du 30 juillet 2013 relative à la certification d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

6 Arrêté royal du 1^{er} octobre 2013 relatif aux modalités d'application en ce qui concerne la certification d'un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca.

7 AGFisc, Circulaire n° 33/2016 (n° E.T.124.747).

8 AGFisc, Circulaire n° 2017/C/70 du 6 novembre 2017.

9 Arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, annexe, section 2, II.

10 Arrêté royal du 11 mai 2017 modifiant l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les tickets de caisse dans le secteur horeca.

2.1.1 Groupe cible et portée de l'obligation du SCE

Le régime du SCE implique que chaque exploitant horeca dont le chiffre d'affaires provenant de services de restaurant et de restauration dépasse 25.000 euros (hors TVA) par an est tenu de délivrer un ticket de caisse TVA au moyen d'un SCE pour toutes les opérations relatives à la fourniture de repas et de boissons.

Le régime légal initial prévoyait une obligation uniquement pour les exploitants d'établissements dans lesquels des repas étaient « régulièrement » consommés et pour les traiteurs qui fournissaient des prestations de restauration « régulières ». Pour évaluer la fréquence, le fisc avait instauré en 2014 la « règle des 10 % »¹¹ : tout établissement dont plus de 10 % du chiffre d'affaires total lié à des activités horeca provenait de repas consommés sur place était tenu d'utiliser une caisse enregistreuse. Le Conseil d'État a toutefois annulé cette mesure le 14 octobre 2015 pour violation du principe d'égalité fiscale.

Par la suite, le législateur a imposé l'utilisation d'un SCE à partir d'un chiffre d'affaires annuel de 25.000 euros à dater du 1^{er} juillet 2016. Dans différents arrêts, le Conseil d'État a rejeté les recours introduits contre ce nouveau seuil de 25.000 euros. Lorsqu'un établissement dépasse ce seuil, il est donc tenu, en vertu de la loi, de faire installer un SCE.

Seul le chiffre d'affaires relatif aux services de restaurant et de restauration est pris en compte dans le calcul du seuil de 25.000 euros. Il s'agit simplement du chiffre d'affaires soumis au taux de TVA réduit de 12 %. Les boissons (seules ou en accompagnement d'un repas) et les repas à emporter ne rentrent donc pas dans le calcul du dépassement du seuil du chiffre d'affaires¹². Lorsqu'un assujetti exploite divers établissements horeca sous le même numéro d'identification à la TVA, le seuil doit être calculé par établissement. Ce principe ne s'applique pas aux établissements liés entre eux d'un point de vue matériel. D'après le fisc, les établissements où les clients sont libres de se déplacer entre les différents établissements sans quitter le bâtiment sont à considérer comme un seul et même établissement pour l'application du seuil¹³.

Outre le secteur « horeca » au sens strict – hôtels, restaurants et cafés –, toutes les autres entreprises fournissant des services de restaurant ou de restauration dont le chiffre d'affaires provenant de ces services dépasse le seuil de 25.000 euros sont tenues de délivrer des tickets au moyen d'un SCE. Citons, à titre d'exemple, le boulanger avec salon de consommation, le boucher avec service traiteur, le salon de consommation de glace, le foodtruck, le commerce de meuble disposant d'une cafétéria, etc. Le législateur a prévu trois exceptions¹⁴ : les hôtels dont les services de restaurant sont facturés par le biais de la note d'hôtel globale¹⁵, les cas de sous-traitance (totale) et les restaurants d'entreprise. Les assujettis qui fournissent

11 Décision TVA n° E.T.123.798 du 24 janvier 2014 (remplaçant la décision TVA n° E.T.118.066 du 9 mars 2010, err. 11 juin 2010).

12 Les boissons sont soumises sans distinction au taux de TVA ordinaire de 21 %. En revanche, les repas à emporter sont en principe imposés au taux de TVA applicable à la fourniture de nourriture, soit 6 %.

13 Voir AGFisc, Circulaire n° 2017/C/70 du 6 novembre 2017, point 2.5.1.

14 Article 21bis, § 1^{er}, alinéa 5, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA.

15 Le seuil du chiffre d'affaires de 25.000 euros doit être calculé uniquement pour les repas fournis aux non-résidents de l'hôtel et aux hôtes lorsque les repas ne sont pas repris dans la note d'hôtel globale. En cas de dépassement du seuil, l'utilisation d'un SCE devient obligatoire en excluant tous les services de restaurant et de restauration facturés par le biais de la note d'hôtel globale.

des prestations de restaurant et de restauration et qui sont exemptés de TVA en vertu de l'article 44 du code de la TVA (par exemple, les cafétérias en milieu scolaire ou hospitalier) ne doivent en principe pas utiliser de SCE.

S'agissant des entreprises qui, au 1^{er} juillet 2016, exerçaient une activité de restaurant et de restauration, la période de référence prise en compte pour le calcul du seuil du chiffre d'affaires était en principe l'année civile 2015¹⁶. Les entreprises horeca qui ont débuté leurs activités après le 1^{er} juillet 2016 doivent commencer par estimer le montant de leur chiffre d'affaires. Si elles estiment qu'elles ne dépasseront pas le seuil des 25.000 euros, elles doivent en faire la déclaration auprès de l'administration de la TVA de l'AGFisc.

En outre, les exploitants horeca qui ne sont pas (encore) tenus d'utiliser un SCE doivent vérifier, chaque fois qu'ils déposent leur déclaration périodique à la TVA, si le chiffre d'affaires de l'année civile en cours dépasse entre-temps le seuil de 25.000 euros. Le fait qu'un exploitant horeca soit resté sous le seuil l'année qui précède ne suffit donc pas à l'exempter de l'obligation d'utiliser un SCE l'année qui suit. S'il dépasse le seuil, l'exploitant doit impérativement s'enregistrer auprès du SPF Finances au plus tard à l'expiration du deuxième mois qui suit la période de déclaration à la TVA concernée et le SCE doit être opérationnel au plus tard un mois après.

Les entreprises horeca dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil légal doivent délivrer un ticket de caisse au moyen d'un SCE pour toutes les opérations économiques qui ont un rapport avec la fourniture de repas et de boissons, quelle que soit leur nature (par exemple, aussi pour les boissons et repas à emporter). Seules les opérations qui sont étrangères à l'horeca ou se situent en dehors de la sphère alimentaire sont exclues. La qualité du client ne joue aucun rôle en la matière. Tant les particuliers que les clients assujettis à la TVA doivent recevoir un ticket d'un SCE, lequel ne peut jamais être remplacé par une facture. En principe, la délivrance du ticket de caisse doit avoir lieu à l'achèvement du service (de restaurant ou de restauration) ou à la livraison de la nourriture ou des boissons. Pour les services de restauration sur place ou les services de restaurant fournis par des exploitants de salle de fête, l'AGFisc accepte l'application d'un régime dérogatoire sous certaines conditions¹⁷.

En cas de dysfonctionnement, pour quelque raison que ce soit, du SCE, l'assujetti est tenu d'en informer le fisc immédiatement et de délivrer temporairement une note ou un reçu de TVA, la « souche TVA ».

Une fois le seuil des 25.000 euros dépassé, l'assujetti doit utiliser un SCE jusqu'à ce qu'il mette définitivement fin à toutes ses activités de restaurant et de restauration.

2.1.2 Distinction entre les fournitures et les services de restaurant et de restauration

La circulaire du 6 novembre 2017 précise la distinction à opérer entre la livraison de nourriture ou de boissons et les services de restaurant et de restauration. Cette distinction est très importante en matière de SCE pour déterminer le chiffre d'affaires à prendre en compte dans le calcul du seuil de 25.000 euros.

¹⁶ Un régime particulier a été élaboré pour les entreprises qui ont débuté leur activité horeca en 2015.

¹⁷ Voir AGFisc, Circulaire n° 2017/C/70 du 6 novembre 2017, point 3.4.2.

Le calcul n'est pas le même selon que la nourriture ou les boissons sont fournies dans une installation de l'assujetti ou ailleurs. Une « installation » ou un « établissement » sont définis dans la circulaire comme une surface ou un bâtiment. Il peut s'agir d'une installation à l'intérieur ou à l'extérieur. Les équipements multifonctionnels qui peuvent être utilisés par tout un chacun (la salle d'attente dans une gare ou un aéroport, les bancs publics sur la voie publique) et qui n'ont aucun lien avec un événement temporaire déterminé n'entrent pas en ligne de compte.

Lorsque l'assujetti met à la disposition de ses clients une installation à l'intérieur pourvue d'une infrastructure qui leur offre la possibilité de consommer sur place leur nourriture et/ou leurs boissons, il s'agit toujours d'une prestation de restaurant. En revanche, lorsque la nourriture et/ou les boissons sont fournies en plein air, il est uniquement question d'une prestation de restaurant si, en plus de la mise à disposition d'une ou de plusieurs tables (hautes) ou d'un comptoir rabattable, au moins un aspect de service supplémentaire est présent. Quelques exemples : un parasol, un chauffage (en terrasse), un revêtement de sol, une musique d'ambiance, un éclairage spécifique, des nappes ou un service de table (durables ou jetables), un service à table, etc. Les repas ne peuvent pas être « à emporter » exclusivement ; ils doivent pouvoir aussi être consommés sur place. Cette extension est intervenue après que l'administration a eu connaissance de différents cas de distorsions de concurrence et d'abus de droit.

L'assujetti (par exemple, traiteur, foodtruck ou cuisinier à domicile) peut toutefois aussi fournir de la nourriture et/ou des boissons à un moment et dans un endroit (autre que l'installation de l'assujetti) choisis par le client. D'après la circulaire, il suffit, outre la fourniture de repas et/ou de boissons, qu'une intervention humaine complémentaire soit accomplie auprès du client pour qu'il soit question d'une prestation de restauration. Il s'agit notamment des interventions suivantes : préparer ou réchauffer la nourriture chez le client ; arranger et éventuellement débarrasser les buffets et les tables ; faire la vaisselle, etc.

Enfin, la circulaire énumère quelques exemples pratiques actuels, comme les foodtrucks, la fourniture de nourriture et/ou de boissons durant un séminaire ou d'amuse-bouches et de friandises dans un café.

2.1.3 Sanctions

Les assujettis qui sont tenus d'utiliser un SCE mais ne le font pas (correctement) s'exposent à des sanctions. Le montant de l'amende va de 50 à 5.000 euros selon la nature de l'infraction et le nombre de récidives.

Trois catégories d'infractions sont à distinguer¹⁸ :

A. la non-détention d'un système de caisse qui satisfait à la définition et aux conditions de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 : 1.500 euros (première infraction), 3.000 euros (deuxième infraction) et 5.000 euros (infractions suivantes) ;

¹⁸ Arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, annexe, section 2, II, A à C. La catégorie D (utilisation d'une « caisse enregistreuse non autorisée ») est antérieure à l'instauration du SCE. Elle ne s'applique plus à l'horeca, mais reste valable pour les stations de lavage de voitures.

B. le non-respect de l'obligation de délivrance d'un ticket de caisse au moyen d'un SCE : par ticket de caisse, 50 euros avec un maximum de 500 euros (première infraction), 125 euros avec un maximum de 1.250 euros (deuxième infraction) et 250 euros avec un maximum de 5.000 euros (infractions suivantes) ;

C. le non-respect de toute autre obligation relative au ticket de caisse SCE : par ticket SCE : pour une première infraction, 25 euros avec un minimum de 50 euros et un maximum de 250 euros (infraction purement accidentelle), 50 euros avec un maximum de 500 euros (autres) ; pour une deuxième infraction, 125 euros avec un maximum de 1.250 euros ; pour les infractions suivantes, 250 euros avec un maximum de 5.000 euros.

S'agissant du premier type d'infractions (catégorie A), l'amende est applicable tant aux assujettis qui utilisent un SCE non conforme qu'à ceux qui n'en possèdent pas¹⁹. En pratique, il s'agit des cas suivants :

- l'assujetti ne dispose pas d'un SCE « actif », mais éventuellement d'un autre système de caisse enregistreuse (« ordinaire »)²⁰ ;
- l'assujetti dispose d'un SCE actif, mais également en parallèle d'un autre système de caisse « ordinaire » (dénommé « deuxième caisse »).

Une amende peut en outre être appliquée par ticket SCE non délivré (catégorie B). En cas d'infraction concomitante à la non-détention d'un SCE, le fisc doit, en vertu d'un courriel interne de 2018, toujours donner la priorité à l'amende pour non-détention (catégorie A)²¹. L'amende pour non-délivrance d'un document de contrôle peut également être appliquée dans un des cas suivants :

- l'assujetti dispose d'un SCE (actif), mais ne délivre pas de ticket ;
- l'assujetti dispose d'un SCE, mais défectueux, et ne délivre aucun document de remplacement (souche TVA).

Enfin, la catégorie C constitue une catégorie « divers » regroupant les infractions à la réglementation SCE qui ne relèvent pas des deux premières catégories. D'après le rapport au Roi de l'arrêté royal du 11 mai 2017, cette catégorie vise plus précisément la situation dans laquelle le ticket de caisse délivré ne contient pas toutes les mentions prescrites²². Les amendes prévues ne diffèrent pas fondamentalement de celles qui s'appliquent aux infractions de la catégorie B, étant entendu qu'une distinction est à opérer pour la première infraction de la catégorie C selon qu'elle est de nature purement accidentelle ou non.

¹⁹ Rapport au Roi de l'arrêté royal du 11 mai 2017 modifiant l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les tickets de caisse dans le secteur horeca.

²⁰ Il est uniquement question d'un SCE « actif » lorsque les trois composantes sont réunies et reliées : le système de caisse, la « boîte noire » dénommée *Fiscal Data Module* (FDM) et la *VAT Signing Card* (VSC) (voir point 4.1).

²¹ Courriel interne AGFisc-2018-012 du 22 mai 2018.

²² En vertu de l'article 2, alinéa 1^{er}, point 4, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca, le ticket SCE doit contenir toute une série de mentions obligatoires, telles que les données de contrôle établies et transmises par le module de contrôle (voir point 4.1.3).

Lorsque des sanctions sont infligées pour des infractions liées au SCE, il faut également tenir compte de l'article 2 de l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012. Lorsque l'infraction a été commise dans le but d'éluider la taxe, le montant de l'amende la plus élevée prévue pour cette infraction est doublé sans pouvoir dépasser 5.000 euros par infraction. Tel est, par exemple, le cas lorsque l'assujetti utilise une deuxième caisse. L'amende peut donc directement s'élever à 3.000 euros (1.500 euros x 2) pour une première infraction et à 5.000 euros à partir d'une deuxième infraction²³.

2.2 Information et consultation

Les différentes parties prenantes ont été largement informées de la réglementation SCE par le biais de campagnes d'information, de journées d'études et d'autres canaux d'information. Le 4 mai 2015, l'AGFisc a ainsi débuté des « visites de sensibilisation » ciblées auprès des établissements horeca qui faisaient partie du groupe cible mais ne s'étaient pas encore enregistrés. Toutes les informations nécessaires au sujet du SCE sont également regroupées sur un site web spécifique du SPF Finances régulièrement mis à jour²⁴. Outre des renseignements d'ordre général, ce site contient aussi des informations plus spécifiques, à l'intention non seulement des fabricant/distributeurs de SCE et des entreprises horeca, mais aussi des consommateurs. La communication et l'organisation d'actions CRM (*Customer Relationship Management*) concernant le SCE font partie des attributions du service SCE du Centre national de recherches (CNR) de l'AGFisc.

Au premier semestre 2016, une charte²⁵ a également été conclue concernant les contrôles en matière de fraude sociale et fiscale dans le secteur horeca. Elle a pris effet le 1^{er} mai 2016 et contient des accords sur des actions de prévention et des contrôles dans les établissements horeca axés tant sur le volet social que fiscal. La charte vise à « *continuer à améliorer la relation de confiance mutuelle qui existe entre l'entrepreneur horeca et les services de contrôle* ». Elle procède de négociations approfondies entre le gouvernement, les services de l'inspection sociale et fiscale et les différentes fédérations sectorielles. En définitive, les fédérations sectorielles, à l'exception de la Fédération belge du commerce et des services (Comeos), ont refusé de signer cette charte, notamment parce qu'elles continuaient à s'opposer à la caisse blanche par des recours juridiques. Bien que les fédérations régionales de l'horeca n'aient pas signé la charte, le fisc s'est engagé unilatéralement à respecter les principes convenus dans le volet fiscal de cette charte.

2.3 Constatations de l'audit

L'incertitude relative au groupe cible soumis à l'obligation de disposer d'un SCE a été dissipée depuis qu'un seuil du chiffre d'affaires fixé à 25.000 euros a été inscrit dans la loi. Malgré cet éclaircissement, l'application concrète de la législation donne lieu à divers problèmes d'interprétation. La distinction entre la fourniture de nourriture et/ou de boissons et les services de restaurant et de restauration fait souvent débat pour le calcul du seuil du chiffre d'affaires. Avec sa circulaire du 6 novembre 2017, l'AGFisc entendait mettre

²³ 3.000 euros x 2 > 5.000 euros, mais le résultat est plafonné à 5.000 euros.

²⁴ www.systemedecaisseenregistreuse.be.

²⁵ Charte avec le secteur horeca, volet fiscal, 1^{er} mai 2016, 8, et Charte avec le secteur horeca, volet social, 1^{er} mai 2016, 7.

fin à ces problèmes d'interprétation et résoudre certains cas de distorsions de concurrence et d'abus de droit. La Cour des comptes estime que la circulaire contient des directives claires et détaillées, mais que leur application concrète est très difficile à vérifier en pratique. Ainsi, des contrôleurs devraient être présents lors d'événements en plein air pour procéder à des constatations factuelles (par exemple, la présence d'un élément d'infrastructure accessoire) puisqu'il est impossible d'effectuer de tels constats par la suite. Il en va de même pour l'intervention humaine dans le cadre de services de restauration.

Une autre difficulté concerne l'obligation légale d'évaluer le seuil du chiffre d'affaires et la délivrance de tickets SCE par établissement. Bien que la circulaire ait apporté plus de clarté en considérant comme un seul établissement les établissements liés entre eux d'un point de vue matériel, une nouvelle notion a en conséquence fait son entrée dans la législation relative à la TVA. Ainsi, le numéro d'identification à la TVA et la déclaration à la TVA s'appuient actuellement sur le numéro d'entreprise, quel que soit le nombre d'établissements exploités sous ce numéro. L'obligation de disposer d'un SCE s'appliquant à l'établissement, il peut arriver que, avec un même numéro de TVA, un établissement doive disposer d'un SCE et l'autre pas. Lorsqu'une entreprise exploite plusieurs établissements, ceux-ci doivent pouvoir être distingués les uns des autres sur le plan administratif en vue des contrôles fiscaux (ou afin de sélectionner les établissements à soumettre à ces contrôles) et d'assurer un suivi des amendes et des faits de récidive. À cet égard, un lien pourrait être établi avec la notion d'« unité d'établissement » du droit économique²⁶. Une entreprise n'est pas uniquement tenue de demander un numéro d'entreprise, elle doit aussi faire enregistrer toutes ses unités d'établissement auprès de la Banque-Carrefour des entreprises (BCE). Chaque unité d'établissement se voit attribuer un numéro unique différent du numéro d'entreprise. En pratique, un établissement correspondra généralement à une unité d'établissement, mais pas toujours (plusieurs établissements peuvent, par exemple, être exploités à la même adresse).

En matière de sanctions, il existe deux grandes catégories d'infractions : la non-détention d'un SCE (catégorie A) et la non-délivrance d'un ticket SCE (catégorie B). La Cour des comptes a constaté qu'un certain flou régnait dans les faits quant à l'application et l'éventuel cumul des deux sanctions (voir point 3.5.1). Si aucun SCE (actif) n'est installé dans l'établissement, celui-ci ne peut logiquement pas délivrer de ticket adéquat. En pareille situation, une amende peut être appliquée pour une infraction de catégorie A, mais aussi de catégorie B. Le courriel précité résout ce problème en donnant la priorité à l'amende de catégorie A. Si plusieurs « caisses noires » subsistent, il demeure difficile de savoir si l'amende doit être appliquée par caisse noire ou par établissement.

En pratique, les infractions rentrent rarement dans la catégorie C, notamment parce que les systèmes de caisse doivent être certifiés au préalable et que des tests sont effectués à cette occasion pour vérifier si le ticket de caisse satisfait à toutes les conditions formelles (voir point 4.1.1).

²⁶ Une unité d'établissement est un lieu d'activité, géographiquement identifiable par une adresse, où s'exerce au moins une activité de l'entreprise ou à partir duquel cette activité est exercée (article I.2, 16°, du livre I^{er} du code de droit économique).

Enfin, la Cour estime qu'il est impératif de suffisamment consulter et informer au préalable le groupe cible des assujettis de même que les fédérations sectorielles. Malgré la concertation intensive mise en place avec les différentes fédérations sectorielles, ces dernières ont continué à attaquer la nouvelle réglementation en justice, ce qui a eu une incidence sur l'adoption spontanée du SCE (surtout en Wallonie et à Bruxelles). Au total, elles ont introduit six recours en annulation devant le Conseil d'État à propos du seuil de 25.000 euros. Ces recours ont tous été rejetés récemment dans trois arrêts du 21 mars 2018 et trois arrêts du 17 janvier 2019. Un recours en annulation contre le nouveau régime d'amendes a également été introduit, mais il a été rejeté le 9 novembre 2018. Cela met fin définitivement à l'insécurité juridique concernant le SCE.

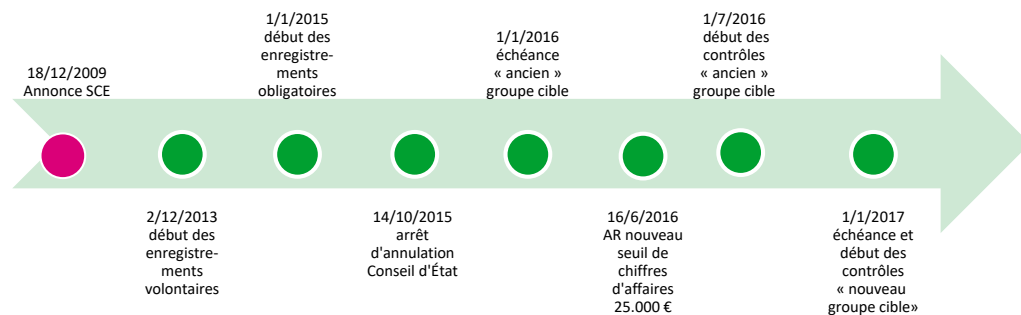
Chapitre 3

Organisation des contrôles

Ce chapitre vérifie si l'AGFisc a organisé la mise en œuvre du SCE de manière efficiente et efficace et si elle est en mesure de contrôler et d'imposer de manière efficace son utilisation correcte.

3.1 Instauration du SCE et début des contrôles

Chronologie – Instauration du SCE et début des contrôles



Source : Cour des comptes

Le SCE a été annoncé dès décembre 2009. Son utilisation obligatoire était initialement prévue pour le 1^{er} janvier 2013, mais elle a été reportée à plusieurs reprises en raison d'impératifs techniques et pour d'autres raisons. À partir de décembre 2013, les entreprises horeca pouvaient cependant déjà s'enregistrer volontairement et utiliser un SCE pour pouvoir bénéficier des mesures de relance sociale (« réduction groupe cible »)²⁷.

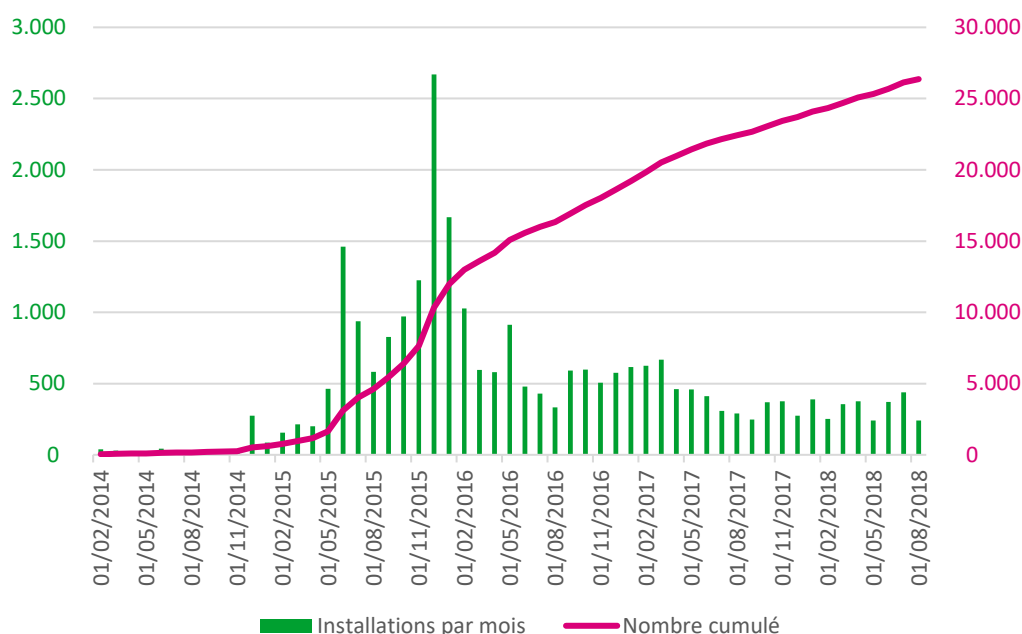
Les différentes phases de la mise en place obligatoire du système sous l'« ancienne » règle des 10 % ont finalement débuté le 1^{er} janvier 2015 et devaient en principe être finalisées pour le 1^{er} janvier 2016, mais ce calendrier n'a pas pu être respecté à la suite d'un arrêt d'annulation du Conseil d'État.

Comme en juin 2016, un nouveau seuil de chiffre d'affaires de 25.000 euros a été fixé par arrêté royal (voir point 2.1.1), les établissements horeca qui n'appartenaient pas à l'« ancien » groupe cible (seuil de 10 %) mais bien au « nouveau » ont eu jusqu'au 1^{er} janvier 2017 pour se munir d'un SCE actif. Une deuxième mesure de tolérance a été prévue pour les exploitants qui avaient débuté une activité horeca au premier semestre 2016. Leur SCE devait être opérationnel au plus tard pour le 31 octobre de la même année.

²⁷ Une entreprise horeca disposant d'un SCE actif peut bénéficier, sous certaines conditions, d'une réduction des cotisations patronales à l'ONSS de 500 euros par trimestre pour maximum cinq travailleurs à temps plein (la réduction est de 800 euros pour les travailleurs de moins de 26 ans).

Quant à l'« ancien » groupe cible, qui devait également utiliser un SCE en vertu du nouveau seuil de chiffre d'affaires, l'échéance est en principe restée fixée au 1^{er} janvier 2016. Le délai accordé s'étendant sur une longue période, les dates d'installation des SCE sont très variables (voir graphique 1). Le pic le plus important se situe en décembre 2015, juste avant l'échéance prévue pour l'« ancien » groupe cible.

Graphique 1 – Nombre de caisses blanches installées par mois et nombre de caisses blanches cumulées²⁸



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Finances

La modification du groupe cible a également eu des répercussions sur le début des contrôles par le SPF Finances. Les contrôles de l'« ancien » groupe cible ont été suspendus jusqu'au 1^{er} juillet 2016, date de l'entrée en vigueur officielle du nouveau seuil de 25.000 euros. Vu la mesure de tolérance précitée, le « nouveau » groupe cible ne pouvait être contrôlé qu'à partir du 1^{er} janvier 2017. Il a en outre été convenu avec le secteur que les contrôles auraient d'abord lieu dans les entreprises du groupe cible ne disposant pas d'un SCE²⁹. L'utilisation correcte du SCE n'a commencé à être vérifiée qu'à partir de 2017 dans les entreprises disposant d'un tel système.

3.2 Détermination du groupe cible

Le groupe cible théorique maximum est défini chaque année à partir des déclarations à la TVA qui ont été introduites. En bref, sont sélectionnées toutes les entreprises horeca dont le chiffre d'affaires repris sous le code 02 (taux de 12 %) du formulaire de déclaration à la TVA dépasse le seuil de 25.000 euros à partir de 2015. Au 1^{er} avril 2018, le groupe cible théorique

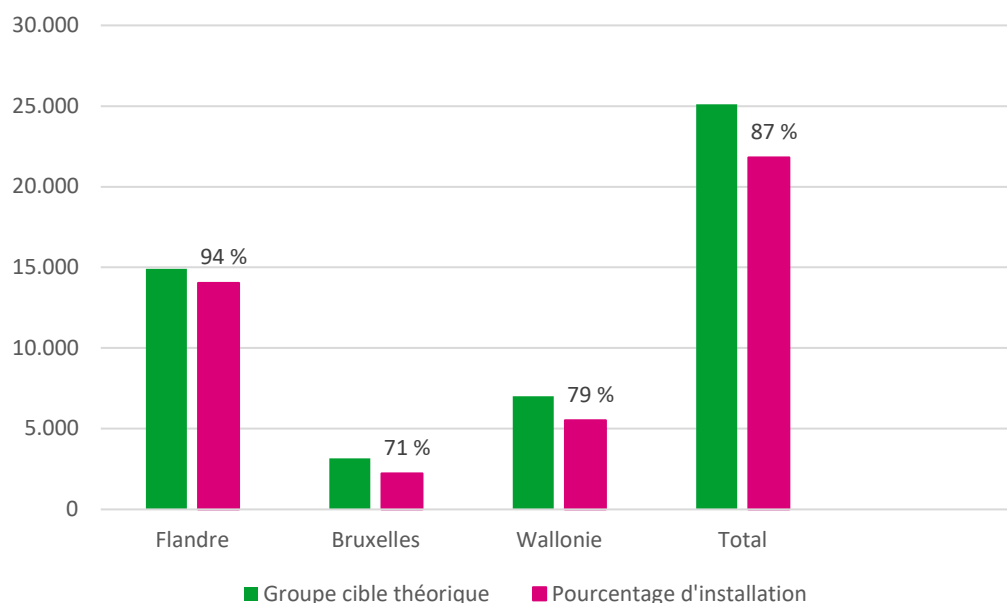
²⁸ Le graphique ne tient pas compte d'éventuelles faillites ou cessations d'activités ultérieures.

²⁹ Charte avec le secteur horeca, volet fiscal.

s'élevait à 25.103 établissements au total³⁰. Le plus grand nombre d'entreprises qui doivent disposer d'un SCE se situent en Flandre (59 %), contre 28 % en Wallonie et 13 % à Bruxelles³¹.

Le graphique ci-dessous présente le groupe cible théorique ventilé par région ainsi que les pourcentages d'installation au 16 avril 2018³². Les pourcentages plus faibles à Bruxelles et en Wallonie sont principalement dus à l'opposition initiale des fédérations régionales de l'horeca. Un mouvement de rattrapage s'est enclenché depuis lors (voir graphique 10).

Graphique 2 – Groupe cible théorique (01/04/2018) et pourcentages d'installation (16/04/2018)



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Finances

La Cour des comptes a relevé plusieurs risques importants associés à la définition du groupe cible théorique qui pourraient donner lieu à des « faux positifs » ou des « faux négatifs ».

Premièrement, la déclaration à la TVA ne fait pas de distinction entre les différents types d'activités. Le groupe cible est défini en sélectionnant différents codes Nace-Bel³³ pertinents dans le domaine de l'horeca au sens large (voir annexe 1). Comme le plan de 2015 du ministre des Finances visant à lutter contre la fraude fiscale le soulignait également, des données incorrectes ou datées représentent un facteur de risque élevé³⁴. En effet, ce sont les entreprises elles-mêmes qui doivent faire enregistrer à la BCE et auprès de l'administration

³⁰ Dépassement du seuil en 2015 et/ou 2016 et/ou 2017.

³¹ Un groupe très restreint (0,1 %) est constitué d'établissements mobiles ou de commerces ambulants dont le code postal est inconnu dans Sitran (l'application administrative de soutien de la gestion des données à caractère personnel).

³² Ces pourcentages reposent sur le nombre de VAT Signing Cards délivrées. Les entreprises horeca doivent en demander une au service SCE de l'AGFisc pour utiliser leur SCE (voir point 4.1.1).

³³ Le code Nace-Bel constitue le cadre de référence européen (et belge) permettant de classer une entreprise dans une classe économique déterminée en fonction des activités qu'elle exerce.

³⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 4 décembre 2015, DOC 54 1428/022, *Note de politique générale du ministre des Finances. Partie fraude fiscale*, p. 103, point c.

de la TVA toutes leurs activités ainsi que les éventuelles modifications ou cessations d'activité. En pratique, des amendes (fiscales) sont rarement appliquées dans ce cadre : il peut s'agir d'une erreur ou bien l'activité concernée n'a pas encore débuté, etc.

Une deuxième complication concerne les exceptions légales, par exemple pour les hôtels dont les services de restaurant sont portés en compte dans la note d'hôtel globale. Elles sont intégralement reprises dans le groupe cible théorique. Il est quasiment impossible, pour le secteur hôtelier, d'obtenir des chiffres exacts sur le nombre d'assujettis au SCE. Seuls les contrôles sur place permettent actuellement de constater l'étendue réelle de l'obligation SCE dans ce secteur. Cela rend les abus possibles. Il est en effet difficile de prouver quel est le montant du chiffre d'affaires réel des activités hôtelières et des autres activités (en dehors de la note d'hôtel globale).

Un troisième risque concerne la déclaration à la TVA, qui ne reprend que les chiffres d'affaires globaux et ne fait pas la distinction entre les différents établissements. D'un point de vue légal, l'obligation de tenir une caisse doit être déterminée par établissement, de sorte qu'il n'existe pas toujours de relation biunivoque avec la déclaration à la TVA. Si l'entreprise dispose de plusieurs établissements, un contrôle sur place doit également être effectué (sur la base du journal des recettes journalières) pour identifier lesquels d'entre eux dépassent le seuil des 25.000 euros de chiffre d'affaires en services de restaurant et de restauration et doivent donc disposer d'un SCE.

Un quatrième risque est que les assujettis ne déclarent pas toujours leur chiffre d'affaires correctement. Pour se soustraire à l'obligation de posséder une caisse enregistreuse, certains assujettis omettent de façon frauduleuse de déclarer une partie de leur chiffre d'affaires ou le déclarent à un taux erroné (de 6 ou 21 %) afin de se maintenir en dehors du groupe cible.

Enfin, certaines entreprises n'introduisent aucune déclaration à la TVA ou ne sont pas enregistrées à des fins de TVA, de sorte que leur chiffre d'affaires réel demeure inconnu. La Cour des comptes fait remarquer que ce groupe « non déclarant » ou « non enregistré » ne rentre pas pour le moment dans les statistiques du groupe cible théorique. Ces cas sont suivis individuellement par l'administration des PME de l'AGFisc. Par ailleurs, un contrôle automatique est effectué auprès des entreprises déjà inscrites à la BCE depuis six mois, mais pas encore enregistrées à des fins de TVA. Le SPF Finances n'a cependant pas pu produire de chiffres concrets concernant le nombre d'entreprises horeca dans cette situation.

3.3 Sélection en vue du contrôle

La façon dont les entreprises sont identifiées et sélectionnées en vue du contrôle dépend du type d'action de contrôle. De façon générale, on en distingue deux : les contrôles de l'installation du SCE et les contrôles de l'utilisation correcte du SCE. Si les contrôles de l'installation ciblent les entreprises du groupe cible qui ne disposent pas d'un SCE, les contrôles de l'utilisation correcte du SCE concernent logiquement les établissements horeca qui en possèdent.

Outre ces actions de contrôle globales, des vérifications du chiffre d'affaires ont également eu lieu à partir d'une sélection réalisée par le service Tax Audit & Compliance Management

(TACM) de l'AGFisc. Depuis avril 2012, ce service est habilité à effectuer des analyses de risques en matière fiscale.

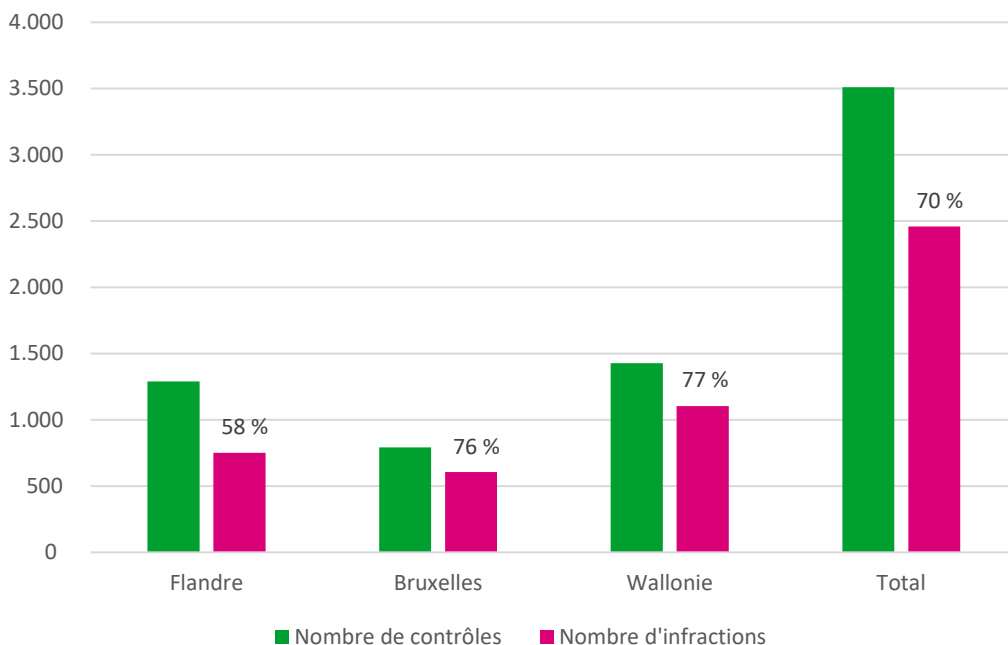
Les contrôles peuvent encore avoir deux autres sources : des initiatives des services CNR locaux (ELO) ou des dénonciations de consommateurs.

Ce sont les agents de recherche locaux du CNR qui sont chargés de la réalisation effective de ces contrôles et des constatations sur place (à l'exception des contrôles portant sur le chiffre d'affaires). Le point 3.4 analyse cet aspect plus en détail. La réalisation concrète des contrôles du chiffre d'affaires par les services de contrôle des PME n'a pas été examinée dans le cadre de cet audit, puisque ces contrôles ne portent pas sur l'utilisation du SCE même.

3.3.1 Contrôle de l'installation du SCE

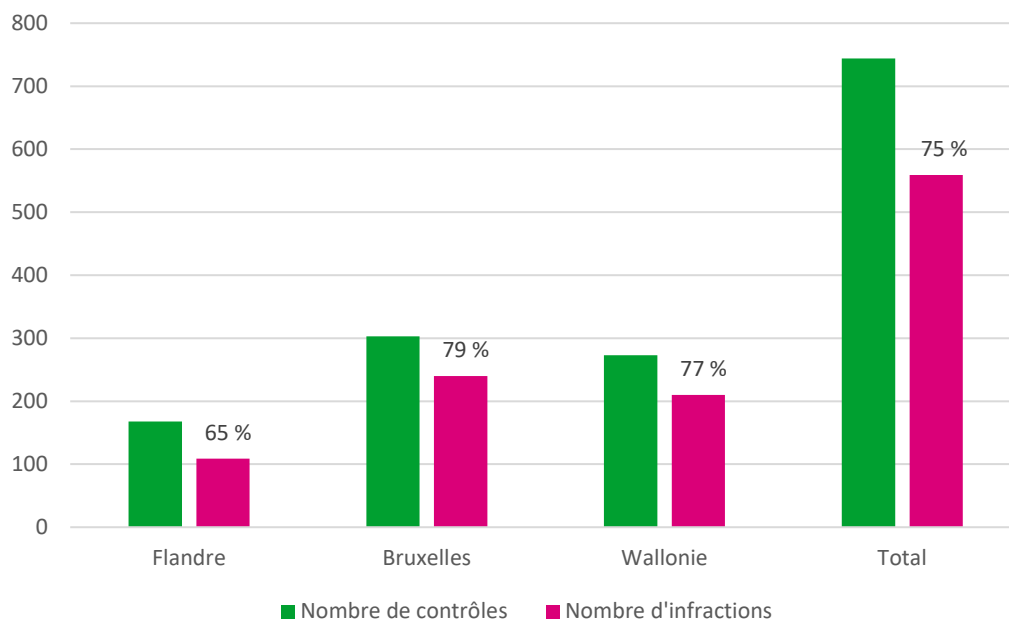
Toutes les entreprises du groupe cible théorique qui ne disposent pas encore d'un SCE (actif) sont sélectionnées en vue du contrôle de l'installation. Au départ, on sélectionnait les établissements horeca du groupe cible qui relevaient tant de l'ancien seuil (de 10 %) que du nouveau seuil (de 25.000 euros de chiffre d'affaires) et qui, au 1^{er} juillet 2016, ne disposaient pas encore d'un SCE actif. À partir de 2017, les établissements horeca qui dépassent le nouveau seuil ont été contrôlés. Les graphiques suivants présentent les résultats des contrôles pour 2016 et 2017.

Graphique 3 – Résultats des contrôles de l'installation du SCE pour l'année 2016



Source : Cour des comptes à partir des données du CNR au 28 juillet 2018

Graphique 4 – Résultats des contrôles de l’installation du SCE pour l’année 2017



Source : Cour des comptes à partir des données du CNR au 28 juillet 2018

Les résultats des deux années sont relativement similaires. Parmi les entreprises sélectionnées, en moyenne 70 % étaient en infraction en 2016 et 75 % en 2017³⁵. Pour les deux années, le pourcentage de contrevenants était plus élevé en Wallonie et à Bruxelles qu’en Flandre, ce qui s’explique probablement à nouveau par l’opposition rencontrée de la part de certaines fédérations régionales de l’horeca.

Les contrôles (au total 25 à 30 % en moyenne) n’ayant pas débouché sur un constat d’infraction s’expliquent notamment par le fait que l’entreprise disposait de plusieurs établissements qui restaient chacun séparément sous le seuil de 25.000 euros, ou par des cessations d’activité ou des faillites. Corriger ou « apurer » le groupe cible théorique à la lumière des actions de contrôle menées n’est pas d’emblée une option, puisqu’il faut vérifier concrètement pour chaque année si le seuil de 25.000 euros par établissement a été dépassé.

Pour les contrôles de l’installation d’un SCE en 2018, les actions de contrôle précédentes servent à établir une liste de priorités concernant les entreprises à contrôler au sommet de laquelle se trouvent les récidivistes.

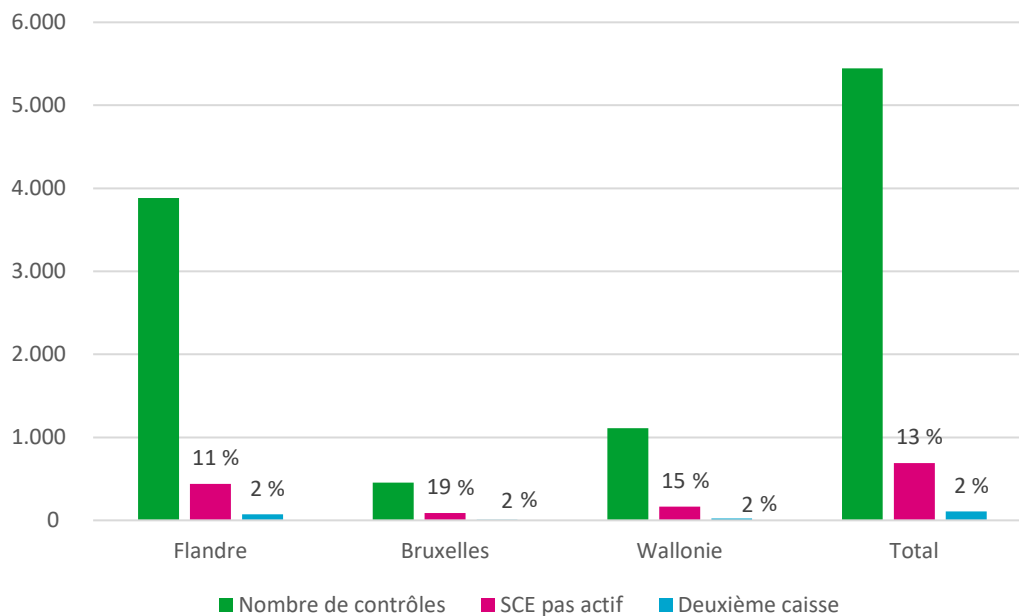
³⁵ Réponse positive de la part de l’agent de recherche dans l’application Stir-Recherches à la question *feedback* « Le chiffre d’affaires à 12 % de TVA par établissement sur base annuelle est-il > 25.000 euros (2015) ? » et réponse négative de l’agent à la question « Une caisse SCE est-elle présente et en fonction ? ». La Cour des comptes signale avoir relevé, lors de son étude de cas, un certain nombre de contradictions entre les questions *feedback* remplies par les agents de recherche. Il n’a apparemment pas toujours été question d’une infraction (voir point 3.4.3).

3.3.2 Contrôle de l'utilisation correcte du SCE

Les contrôles sont effectués principalement sur une sélection aléatoire établie à partir de la liste des entreprises enregistrées qui disposent d'un SCE. Les contrôles de 2017 ont révélé que 13 % des entreprises en moyenne n'utilisent pas activement le SCE (en ce sens que le SCE n'est pas effectivement installé ou en fonction)³⁶. Le pourcentage d'infractions est légèrement plus élevé à Bruxelles et en Wallonie qu'en Flandre. Dans 2 % des établissements contrôlés, une deuxième caisse a même été trouvée (en plus du SCE)³⁷. Ce pourcentage est le même dans les trois régions.

Le nombre plus important de contrôles en Flandre s'explique notamment par le fait que cette région compte davantage d'assujettis au SCE que la Wallonie et Bruxelles (voir point 3.2). En Flandre, en moyenne 31 % des entreprises disposant d'un SCE ont été contrôlées quant à l'utilisation correcte du système, contre 26 % en Wallonie et 27 % à Bruxelles³⁸.

Graphique 5 – Contrôles de l'utilisation correcte du SCE pour l'année 2017



Source : Cour des comptes à partir des données du CNR au 28 juillet 2018

Les résultats provisoires des contrôles de l'utilisation correcte du SCE qui se sont déroulés en 2018 présentent un nombre d'infractions légèrement à la hausse. En moyenne, 16 % des entreprises contrôlées ne disposaient pas d'un SCE actif. À Bruxelles, le nombre

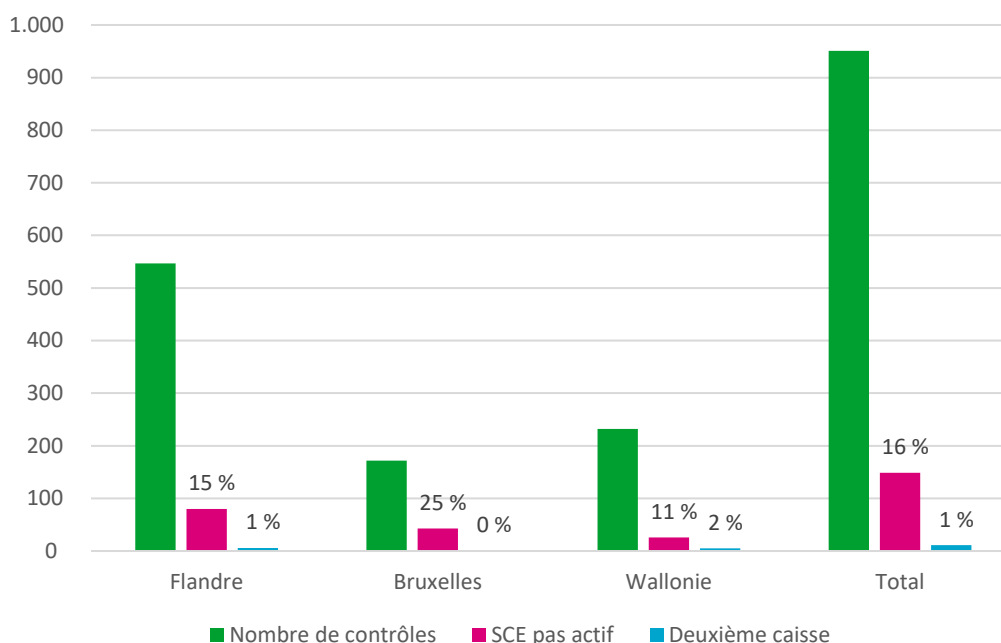
³⁶ Réponse négative de l'agent de recherche dans l'application Stir-Recherches à la question *feedback* « Y a-t-il au moins une caisse SCE active ? ». La Cour des comptes signale avoir relevé, lors de son étude de cas, un certain nombre de contradictions entre les questions *feedback* remplies par les agents de recherche. Il n'a apparemment pas toujours été question d'une infraction (voir point 3.4.3).

³⁷ Réponse positive de l'agent de recherche dans l'application Stir-Recherches à la question *feedback* « Y a-t-il au moins une caisse SCE active ? » et réponse positive à la question « Avez-vous trouvé d'autres systèmes différents d'un SCE qui enregistrent les commandes et recettes ? ». La Cour des comptes signale avoir relevé, lors de son étude de cas, un certain nombre de contradictions entre les questions *feedback* remplies par les agents de recherche. Il n'a apparemment pas toujours été question d'une infraction (voir point 3.4.3).

³⁸ Ces pourcentages reposent sur les pourcentages d'installation au 1^{er} mars 2017.

d'infractions est sensiblement plus élevé (25 %) que dans les deux autres régions. Les cas de deuxième caisse s'élèvent à 1 % en moyenne.

Graphique 6 – Contrôles de l'utilisation correcte du SCE pour l'année 2018 (résultats provisoires)



Source : Cour des comptes à partir des données du CNR au 11 novembre 2018

3.3.3 Contrôle du chiffre d'affaires

En vue d'un meilleur respect de l'obligation d'utilisation de la caisse blanche, le service TACM a établi une sélection en vue d'un contrôle ordinaire du chiffre d'affaires dans le domaine des impôts directs et de la TVA pour la période durant laquelle la caisse blanche n'était pas encore obligatoire (2014-2015). Les entreprises sélectionnées correspondaient aux assujettis du groupe cible théorique qui ne disposaient pas (encore) d'un SCE actif. Les contrôles du chiffre d'affaires ont été répartis en trois vagues eu égard aux différentes dates d'entrée en vigueur du SCE et à la meilleure délimitation du groupe cible théorique. En 2016, 3.542 entreprises ont été sélectionnées pour être contrôlées. L'année suivante, la sélection en comprenait 1.942. En parallèle, une action de recherche plus limitée a été menée auprès de 23 entreprises de l'horeca qui avaient mis fin à leur activité de restaurant (au taux de 12 %) après l'instauration du SCE, mais qui ont par exemple continué à proposer des repas à emporter (au taux de 6 %).

Les résultats de ces différentes vagues de contrôle se sont révélés très productifs. Dans la première vague, un relèvement du chiffre d'affaires a été appliqué dans 82 % des dossiers sélectionnés. Dans les deuxième et troisième vagues, un relèvement est intervenu dans 75 % des dossiers. Comparativement à des actions similaires visant le chiffre d'affaires (mais pas

spécifiquement dans l'horeca), le rendement moyen des actions dans l'horeca s'est révélé bien plus élevé³⁹.

La Cour des comptes a constaté que la communication et la coordination étaient faibles au départ entre les actions de contrôle du chiffre d'affaires organisées par le service TACM et les autres actions de contrôles du SCE, alors que toutes visaient le même groupe cible. Soucieux d'améliorer sa sélection, le service TACM l'a adaptée pour sa nouvelle action de contrôle 2018 du chiffre d'affaires en s'appuyant sur les résultats des actions de contrôle de l'installation et de l'utilisation correcte du SCE. De plus, le service TACM a également mis en place des actions de recherche complémentaires fondées sur une analyse de risques. Il s'agit des actions « taux » et « rappel ». Dans le cas de l'action « taux », l'application correcte des taux de TVA réduits (de 6 et 12 %) a été vérifiée dans 1.099 établissements horeca ne disposant pas d'un SCE. Parmi les entreprises contrôlées dans ce cadre, 54 % ont finalement été sélectionnées pour un contrôle de leur chiffre d'affaires en 2018. L'action « rappel » s'est déroulée auprès de 82 entreprises pour lesquelles une proposition d'amende avait déjà été formulée. Parmi elles, 37 % ont été sélectionnées pour un contrôle plus approfondi de leur chiffre d'affaires. Enfin, un petit nombre d'entreprises ont été sélectionnées sans rapport avec une autre action de contrôle afin d'éviter la sélection de « faux » négatifs, par exemple en cas de codes Nace-Bel erronés.

3.3.4 Enquête locale (ELO)

À côté des actions de contrôle globales, il reste de la place pour les initiatives propres aux services CNR locaux. En 2018, deux services ont lancé l'initiative « SCE par rue » visant à vérifier si un SCE était requis. À cet effet, ils ont soumis à un contrôle approfondi et simultané toutes les entreprises d'une même rue susceptibles de pratiquer des activités horeca. De telles actions locales se révèlent très dissuasives.

La possibilité de lancer ce genre d'initiatives dépend cependant beaucoup de la capacité disponible au sein des sections locales.

Enfin, les agents CNR locaux peuvent aussi participer à des actions conjointes faisant l'objet d'un protocole avec la police et les services de l'inspection sociale. Le SPF Finances ne dispose toutefois pas de statistiques sur l'éventuelle proportion d'infractions au SCE dans ces actions conjointes.

3.3.5 Dénonciations

Toutes les dénonciations sont regroupées par le service TACM dans une base de données nationale. Les plaintes reçues après le 1^{er} janvier 2017, après avoir été enregistrées par le service TACM, sont soumises à l'appréciation du CNR, qui est habilité à juger de leur importance. Il existe actuellement trois catégories de plaintes : la plainte ne doit pas être traitée, elle est intéressante mais non urgente ou elle doit être traitée d'urgence. Selon le degré de priorité qui leur a été octroyé, les plaintes sont ensuite transmises aux agents de recherche locaux en leur précisant un calendrier de traitement. En cas de constat d'infraction, la plainte est

³⁹ Ainsi, la première vague a généré approximativement 47,5 millions d'euros de suppléments d'impôts, avec une moyenne de 1.630 euros par jour ouvré. Dans les deuxième et troisième vagues, le montant total des suppléments d'impôts a atteint 20,6 millions d'euros, avec une moyenne de 1.277 euros par jour ouvré.

renvoyée au service TACM, qui décide de la suite à lui réserver, à savoir un contrôle fiscal ou autre.

En 2017, 2.876 dénonciations ont été enregistrées au total, dont 156, soit environ 5 %, portaient sur le SCE. Ces dénonciations pouvaient être anonymes, mais pas forcément, et émanaient de particuliers, comme de services fiscaux ou sociaux (par exemple, l'ISI, les centres PME, le Service d'information et de recherche sociale (Sirs), etc.). Sur ces 156 dénonciations, 60 ont été classées directement pour des motifs divers (les informations qu'elles contenaient n'étaient en général pas suffisantes ou pertinentes). Les autres dénonciations ont été transmises pour examen aux agents de recherche locaux. Les chiffres demandés montrent que seule une faible minorité de ces dossiers a donné lieu à des constats d'infraction à la réglementation relative au SCE. Le service TACM n'élabore pas de statistiques des résultats ni des recettes éventuellement générées par les contrôles fiscaux qui découlent de dénonciations en matière d'utilisation d'un SCE.

3.3.6 Constats d'audit généraux

La sélection des contrôles se fait essentiellement à partir du groupe cible théorique. Cette approche a comme point faible de permettre aux entreprises qui introduisent une déclaration erronée de façon délibérée (pour demeurer sous le seuil de 25.000 euros) de se soustraire pour le moment aux contrôles portant sur l'installation d'un SCE (puisqu'elles ne sont pas reprises dans le groupe cible théorique). Les actions de contrôle ordinaire du chiffre d'affaires organisées par le service TACM ciblent aussi principalement les assujettis du groupe cible théorique qui n'ont pas honoré leurs obligations en matière de SCE. En 2018, une action spéciale de recherche a cependant été organisée dans le but de vérifier l'application correcte des taux de TVA réduits par les entreprises qui ne faisaient pas partie du groupe cible théorique. La vérification du chiffre d'affaires réel des services de restaurant et de restauration est très difficile à réaliser en pratique. Notamment dans les établissements horeca qui offrent à leur client à la fois une consommation sur place et des repas à emporter, la proportion de ces derniers (qui ne rentrent pas dans le calcul du seuil de 25.000 euros) est presque impossible à vérifier. C'est ainsi qu'il arrive souvent en pratique que des accords soient conclus entre le fisc et l'exploitant à propos d'un relèvement du chiffre d'affaires.

Les contrôles de l'utilisation correcte du SCE se déroulent principalement de façon aléatoire, en fonction de la capacité disponible des agents de recherche locaux, et ne reposent pas sur une analyse de risques efficiente. Actuellement, pour vérifier si l'assujetti utilise (correctement) le SCE, le fisc doit systématiquement organiser un contrôle sur place. Ce contrôle se limite surtout à effectuer un test standard pour déterminer si le SCE est actif. Ce test consiste à imprimer un ticket de caisse TVA sur chaque système de caisse trouvé sur place et à vérifier s'il contient toutes les données (de contrôle) requises (voir point 4.1.3). La Cour des comptes estime qu'un accès en ligne augmenterait sensiblement l'efficacité des contrôles de l'utilisation correcte du SCE. Cette méthode est déjà en application ou en préparation dans de nombreux pays comme la Hongrie, le Portugal, la Croatie ou la Slovénie. En disposant d'un accès en ligne, l'agent des services fiscaux peut aisément vérifier à distance si la caisse est active⁴⁰. Le fisc serait alors en mesure de détecter les anomalies plus rapidement et, ainsi, de réaliser une analyse de risques étayée au lieu des contrôles

⁴⁰ OCDE, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017, p. 11.

aléatoires actuels. En outre, cela permettrait de libérer des ressources pour les contrôles ou observations plus approfondis.

Enfin, le nombre de plaintes émanant de consommateurs n'ayant pas reçu de ticket SCE est actuellement limité. De telles plaintes seraient pourtant une importante source additionnelle d'informations pour détecter les faits de fraude ou de non-utilisation (correcte) du SCE. La Cour des comptes recommande, d'une part, de sensibiliser davantage le consommateur et, d'autre part, de faciliter la réception des plaintes (en créant, par exemple, un point de contact central).

3.4 Réalisation des contrôles

3.4.1 Personnel et formation

Le CNR comprend trois divisions : l'une est consacrée aux recherches traditionnelles, l'autre à l'e-audit et la troisième au système de caisse enregistreuse. Le CNR emploie 313 personnes, dont 230 à la division Recherches traditionnelles, 75 à la division Recherches e-audit et 8 à la division Recherches SCE. Chaque division est chargée de missions qui lui sont propres.

Les services des recherches traditionnelles réalisent les contrôles et traitent les dénonciations. Ces contrôles sont en principe toujours menés par deux agents de recherche. Dans les faits, un seul agent s'en est souvent chargé à Bruxelles (et en Wallonie) en raison des problèmes de capacité qui ont temporairement affecté ces deux régions. Entre-temps, la plupart de ces problèmes ont été résolus à Bruxelles, comme en Wallonie.

Lorsque la fraude concerne la caisse ou le système informatique, il peut être fait appel à la division Recherches e-audit. Tel est également le cas lorsqu'un contrôle révèle l'existence d'une deuxième caisse. La loi actuelle n'autorise pas les agents des recherches traditionnelles à procéder à une saisie immédiate de cette (deuxième) caisse pour éviter que les données qu'elle contient puissent encore être effacées et donc soustraites au fisc⁴¹. L'extraction des données de la caisse nécessite chaque fois l'intervention sur place de collaborateurs de la division Recherches e-audit. Pour faciliter la réalisation des contrôles, la Cour des comptes recommande d'étendre les compétences d'enquête des agents des recherches traditionnelles et de leur octroyer un droit de saisie des deuxièmes caisses.

La division SCE est notamment chargée des actions de communication envers le groupe cible et de la certification et de l'enregistrement des systèmes de caisse (voir point 4.1.1). Elle organise régulièrement des formations portant non seulement sur la législation en vigueur en matière de SCE, mais aussi sur le déroulement des contrôles et des visites sur place. Une centaine d'agents des recherches traditionnelles ont ainsi pu suivre une formation spécifiquement consacrée au SCE. Des formations spécifiques sont également organisées à l'intention de la division Recherches e-audit.

3.4.2 Charte avec le secteur horeca

La Charte avec le secteur horeca (voir point 2.2) décrit le déroulement des contrôles fiscaux en général. Les agents de contrôle doivent notamment motiver leurs décisions, être

⁴¹ Les agents du fisc disposent uniquement d'un droit de rétention sur les livres et documents (article 315ter du code des impôts sur les revenus et article 61, § 2, du code de la taxe sur la valeur ajoutée).

transparents quant à la nature et à l'objet de la mission de contrôle, agir préventivement, donner si possible des conseils, fournir des informations suffisantes et correctes (en ce qui concerne, par exemple, les conséquences des infractions éventuellement constatées et les possibilités de recours), etc.

L'AGFisc s'est aussi engagée à ne pas extrapoler vers le passé les chiffres d'affaires issus de la caisse enregistreuse (sauf dans les dossiers de fraude fiscale grave). Cet engagement ne concerne cependant que les assujettis dont le SCE a été installé en temps voulu et pour autant qu'ils l'utilisent correctement. La charte s'applique également aux entreprises qui utilisent volontairement un SCE.

La charte prévoit en outre une évaluation annuelle. À cette fin, les partenaires établissent un rapport sur la manière dont les contrôles se sont déroulés. Les résultats de l'évaluation peuvent donner lieu à des propositions d'améliorations et à leur mise en œuvre. Cette partie de la charte n'a toutefois pas eu de suites, puisque la charte n'a pas été signée par les différentes fédérations de l'horeca.

3.4.3 Procès-verbal à remplir et retour d'informations

Pour garantir la qualité et l'uniformité des contrôles effectués, un procès-verbal standard a été conçu pour chaque action de contrôle (hors les actions ELO et les dénonciations), qui doit être rempli par les agents de recherche locaux. Selon la nature de l'action, les agents doivent également répondre à une ou plusieurs questions *feedback* dans l'application administrative Stir-Recherches, qui résumant les principales constatations, ainsi qu'à la question portant sur la nécessité ou non de faire appliquer une amende par les centres de gestion PME (voir point 3.5.1).

Les réponses aux questions *feedback* permettent en principe d'identifier l'existence d'une infraction à la réglementation relative au SCE. La Cour des comptes a examiné en détail les résultats des actions relatives à l'installation et à l'utilisation correcte de la caisse et a relevé des contradictions entre les réponses aux questions *feedback* et à la question relative à l'application d'une amende fiscale (voir tableau ci-après).

En ce qui concerne l'action portant sur l'installation du SCE, la Cour des comptes a constaté que l'agent de recherche n'a sollicité aucune amende pour les infractions constatées dans 26 % des cas en 2016 et 30 % des cas en 2017. Dans le cadre de l'action relative à l'utilisation correcte du SCE en 2017, aucune amende n'a été requise dans plus de la moitié des cas de non-utilisation active (57 %). Dans 49 % des cas de deuxième caisse, il n'y a pas eu non plus de demande d'application d'une amende.

Tableau 1 – Nombre de demandes d'amende sur la base des questions *feedback*⁴²

Année de contrôle	Action	Nombre d'infractions	Nombre d'amendes demandées	% d'amendes demandées
2016	Contrôle installation	2.459	1.811	74 %
2017	Contrôle installation	560	392	70 %
2017	Contrôle utilisation – SCE pas actif	689	296	43 %
2017	Contrôle utilisation – deuxième caisse	106	54	51 %

Source : Cour des comptes à partir des données de la direction centrale du CNR⁴³

La Cour des comptes a examiné en détail un échantillon limité d'une centaine de dossiers. Elle a ainsi constaté qu'aucune amende n'avait été demandée dans la majorité des cas examinés, parce qu'il ne s'agissait pas d'infractions mais en général de cessations d'activité ou de faillites, de codes Nace-Bel erronés ou de dérogations légales (accordées, par exemple, aux hôtels). Une deuxième caisse était parfois autorisée pour des opérations qui se situaient en dehors de la sphère alimentaire (bowling, sauna, billets de lotto, cartes de téléphone, etc.).

La Cour a également observé que les questions *feedback* avaient été remplies de façon erronée dans plusieurs cas. Ainsi, certains procès-verbaux ne faisaient pas mention d'une deuxième caisse, alors que l'agent de recherche avait répondu positivement à la question *feedback* concernée⁴⁴.

Enfin, dans un nombre limité de cas, une infraction avait été commise bien que l'agent de recherche n'ait pas requis d'amende. Ces cas sont plus problématiques car, dans l'hypothèse d'une réponse négative de l'agent à la question relative à l'application d'une amende fiscale, la mission de contrôle est en principe clôturée sans suite.

La Cour des comptes préconise d'identifier les contradictions dans les réponses aux questions *feedback* (par exemple, au moyen d'un message d'erreur automatique) et d'en assurer un suivi adéquat. Cette mesure permettra non seulement d'améliorer l'exactitude du traitement statistique du nombre d'infractions, mais aussi d'identifier les cas d'infraction qui ne se sont pas accompagnés d'une demande d'application d'une amende fiscale.

⁴² Les infractions dans le cadre des contrôles de l'installation d'un SCE ont été comptabilisées à partir des réponses positives à la question *feedback* « Le chiffre d'affaires à 12 % de TVA par établissement sur base annuelle est-il > 25.000 euros (2015) ? » et des réponses négatives de l'agent à la question « Une caisse SCE est-elle présente et en fonction ? ». S'agissant des contrôles de l'utilisation correcte du SCE, le nombre d'infractions a été comptabilisé sur la base des réponses négatives à la question *feedback* « Y a-t-il au moins une caisse SCE active ? ». La présence d'une deuxième caisse suppose une réponse positive à cette question et à la question « Avez-vous trouvé d'autres systèmes différents du SCE qui enregistrent les commandes et recettes ? ».

⁴³ Données fournies au 25 avril 2018.

⁴⁴ Sur les 52 cas examinés de réponses positives à la question « Avez-vous trouvé d'autres systèmes différents du SCE qui enregistrent les commandes et recettes ? » de la part de l'agent de recherche, le procès-verbal ne mentionnait pas une deuxième caisse dans au moins 18 cas (35 %).

Un nouveau mécanisme de contrôle interne de la qualité est utilisé depuis mai 2018. Cet outil permet aux chefs des équipes de recherche – au moment de valider une tâche – de répondre à diverses questions sur la qualité du travail fourni et d'évaluer si la tâche confiée a été correctement exécutée. Ce système ne résout pas entièrement le problème, puisque le contrôle interne porte surtout sur des échantillons et que, de ce fait, les contradictions dans les réponses aux questions *feedback* ne sont pas automatiquement détectées.

3.5 Suivi administratif des contrôles

3.5.1 Suivi par les centres de gestion PME

Le suivi des amendes est principalement assuré par les centres de gestion PME locaux. Pour les aider à faire leur travail correctement, des formations internes adaptées concernant le SCE ont été organisées. Par ailleurs, l'AGFisc a développé une application spécifique de suivi des amendes dénommée « Proposition application amende ». La procédure d'application des amendes a été définie dans un schéma de processus administratif (« *flow* »).

Le dossier est envoyé au centre de gestion PME local uniquement lorsque les agents du CNR ont établi des constats pouvant mener à l'application d'une amende fiscale. Vu que l'application d'une sanction en matière de TVA constitue une compétence non discrétionnaire, une action doit être entreprise pour chaque procès-verbal. En d'autres termes, soit une amende est appliquée, soit il convient de justifier pourquoi elle ne l'est pas. À la lumière du principe de légalité et d'égalité en matière fiscale, le fisc ne peut déroger à l'arrêté royal n° 44. Lorsque les centres de gestion décident d'infliger une amende, ils établissent un nouveau procès-verbal ainsi qu'un ordre de recouvrement (OR), qui est signifié à l'assujetti.

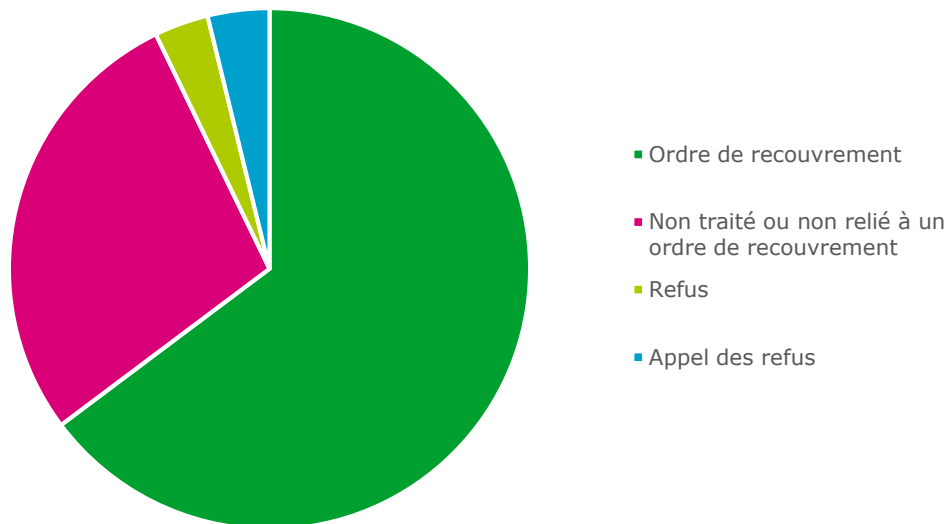
Lorsqu'un centre de gestion refuse d'appliquer une amende, il est tenu de motiver dûment sa décision. Le chef de l'équipe de recherche peut contester ce refus. Son recours sera examiné par le Management PME, qui siège à ce titre comme une sorte de « chambre du conseil ». C'est à lui qu'il revient de prendre la décision finale d'infliger ou non une amende. Cette dernière étape de la procédure n'est cependant pas automatisée, de sorte que la décision de cette « chambre du conseil » est transmise par courriel interne au centre de gestion PME concerné. Le CNR n'est, en revanche, pas systématiquement informé de ces décisions. Puisque cette partie du *flow* n'est pas automatisée, il manque une vue d'ensemble du suivi des recours.

Les données chiffrées demandées par la Cour montrent que, le 23 avril 2018, le CNR a transmis aux centres de gestion PME 3.868 demandes d'application d'une amende pour l'ensemble des actions SCE. Un ordre de recouvrement a été établi pour 65 % d'entre elles. Dans 7 % des cas, ces demandes ont été refusées. Ce refus a fait l'objet d'un recours dans plus de la moitié des cas (53 %) ⁴⁵. La Cour a constaté que 28 % des demandes d'application d'une amende ne contenaient ni ordre de recouvrement ni refus. Or, selon la procédure, l'amende doit être appliquée dès que l'agent de recherche signale au centre de gestion qu'il a achevé sa mission. Cela peut s'expliquer par des différences de délais de traitement par les

⁴⁵ À cet égard, la Cour n'a pas tenu compte des refus partiels étant donné qu'un ordre de recouvrement est aussi (partiellement) établi dans ces cas.

différents centres de gestion PME liées à des problèmes de capacité notamment⁴⁶. Une autre cause est que la référence de la mission de recherche n'a pas été correctement indiquée dans l'ordre de recouvrement au début de la mise en place de la procédure, de sorte qu'il n'a pas été possible de faire le lien entre la demande d'application de l'amende et l'ordre de recouvrement. Ce problème a entre-temps été résolu.

Graphique 7 – Traitement des demandes d'application d'une amende par les centres de gestion PME



Source : Cour des comptes à partir des données de la direction centrale du CNR

L'examen par la Cour des demandes rejetées montre que certains centres de gestion PME appliquent des interprétations particulières en se limitant par exemple à émettre un avertissement pour certains assujettis ayant commis une infraction au lieu de leur infliger une amende. Le service central de soutien au Management PME est intervenu à de multiples reprises en tant qu'instance d'appel dans ce cadre. Dans la phase initiale, une autre cause du nombre plus élevé de refus d'application d'amendes de la part des centres de gestion PME était le climat d'insécurité juridique qui s'était installé à la suite des procédures devant le Conseil d'État et de l'opposition de certaines fédérations de l'horeca (essentiellement à Bruxelles et en Wallonie). La crainte était que, si le Conseil d'État devait encore annuler la nouvelle réglementation, toutes les amendes infligées devraient être remboursées aux assujettis concernés. Entre-temps, le Conseil d'État a rejeté tous les recours contre le nouveau seuil de 25.000 euros et contre la nouvelle réglementation sur les amendes (voir point 2.3).

Le 13 juin 2018, une nouvelle instruction administrative a été publiée afin d'uniformiser davantage cette matière⁴⁷. Cette instruction est fondée sur le plan stratégique 2018 du ministre des Finances, qui introduit une nouvelle politique d'amende en matière de TVA : si l'assujetti qui commet une infraction pour la première fois s'avère de bonne foi, il ne

⁴⁶ Un centre de gestion PME affiche ainsi un taux de traitement des dossiers de 56 % contre une moyenne de 75 % pour l'ensemble des centres de gestion PME (situation au 5 septembre 2018).

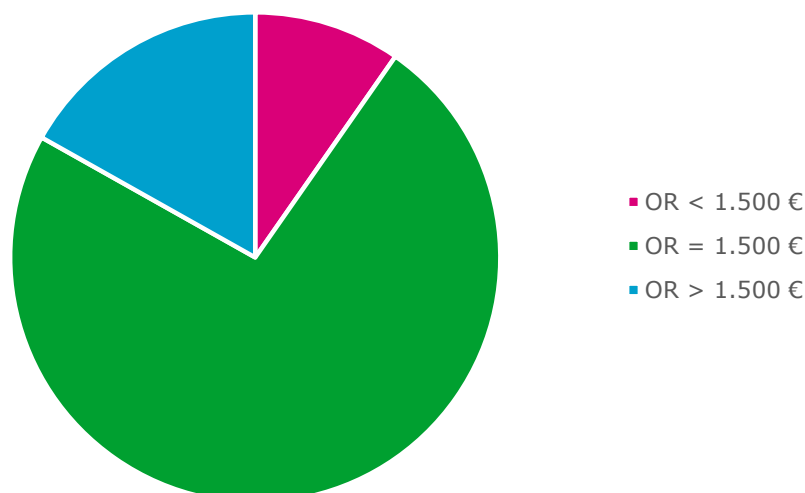
⁴⁷ AGFisc, Instruction 2018/1/41 relative aux directives administratives pour l'application des amendes proportionnelles et non proportionnelles à la TVA.

peut pas encourir d'amende. L'application de la nouvelle politique d'amende est toutefois expressément exclue pour les infractions à la réglementation relative au SCE. La bonne foi ne peut donc jamais être invoquée en pareil cas et une amende doit donc toujours être appliquée dès la première infraction.

Enfin, la Cour des comptes a vérifié si le montant de l'amende infligée coïncide avec les seuils légaux en matière d'infractions au SCE fixés par l'arrêté royal n° 44. Le graphique ci-dessous donne un aperçu de tous les ordres de recouvrement pour lesquels les réponses aux questions *feedback* indiquaient l'existence d'une infraction de catégorie A (à l'exception d'une deuxième caisse)⁴⁸. Toutefois, comme l'ordre de recouvrement contient le montant global des amendes appliquées, il n'est pas toujours aisé de distinguer les amendes relatives à une infraction au SCE des amendes pour d'autres infractions fiscales.

Dans la majorité des cas (73 %), l'amende légale de 1.500 euros – fixée pour une première infraction – a été appliquée. Le montant de l'amende inscrit sur 17 % des ordres de recouvrement était supérieur à 1.500 euros, ce qui indique qu'il s'agissait probablement de cas de récidives ou d'infractions multiples. Sur 10 % des ordres de recouvrement, le montant de l'amende était inférieur à 1.500 euros, ce qui est contraire à l'arrêté royal n° 44. Un examen détaillé effectué par la Cour a également montré qu'une infraction de catégorie A a parfois été sanctionnée comme une infraction de catégorie B, ce qui a donné lieu à une amende inférieure. La Cour a en outre constaté que le contrôle interne était faible ou inexistant lors de l'application d'amendes « inférieures ». Contrairement au refus (même partiel), il n'est pas nécessaire de motiver la décision à ce sujet et le CNR n'a aucun recours contre celle-ci.

Graphique 8 – Analyse des ordres de recouvrement pour les infractions de catégorie A (hors deuxième caisse)

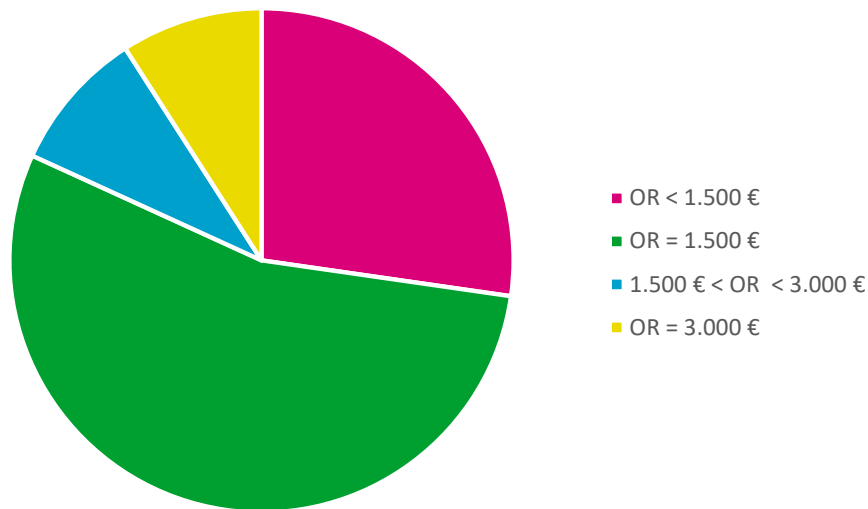


Source : Cour des comptes à partir des données de la direction centrale du CNR au 25 avril 2018

⁴⁸ Au total, 1.145 ordres de recouvrement ont été sélectionnés, 929 font suite à l'action de contrôle de l'installation d'un SCE relative aux années 2016 et 2017 (absence de SCE malgré le dépassement du seuil de 25.000 euros) et 216 découlent de l'action de contrôle de l'utilisation correcte du SCE pour l'année 2017 (sélection sur la base de l'état non actif du SCE).

La Cour des comptes a constaté que la présence d'une deuxième caisse n'a été sanctionnée que dans 9 % des cas au moyen d'une amende de 3.000 euros en application de l'article 2 de l'arrêté royal n° 44 (« intention d'éluider la taxe ») (voir point 2.1.3). Dans la majorité des cas (55 %), l'amende s'est élevée à 1.500 euros et, dans 27 % des cas, elle était même inférieure. Dans les 9 % de cas restants, le montant de l'amende se situait entre 1.500 et 3.000 euros (ce qui s'explique vraisemblablement par un cumul de plusieurs infractions).

Graphique 9 – Analyse des ordres de recouvrement pour une deuxième caisse



Source : Cour des comptes à partir des données de la direction centrale du CNR au 25 avril 2018

3.5.2 Application correcte du taux de récidive

Pour inciter les contrevenants récidivistes à se conformer à leurs obligations en matière de SCE, le législateur a prévu des amendes plus sévères respectivement pour une deuxième infraction et pour les infractions suivantes. Pour des raisons de bonne gestion et pour donner à l'assujetti le temps de régulariser sa situation, l'administration tolère en principe un délai de trois mois (pour la première infraction) et d'un mois (pour la deuxième infraction et les suivantes) après la signification du procès-verbal d'application de l'amende à l'assujetti. Lorsque ce délai est expiré et que la même infraction est constatée lors d'un contrôle ultérieur de l'assujetti intervenant dans les quatre ans, l'infraction sera d'un rang supérieur.

Il existe en pratique deux grandes catégories de récidivistes : d'une part, les entreprises qui ne disposent pas d'un SCE ou utilisent une deuxième caisse et, d'autre part, les entreprises qui n'utilisent pas le SCE correctement. Quelle que soit la catégorie, les récidives doivent être suivies de près. Or, la Cour a constaté que les centres de gestion PME ne tiennent pas à jour – ou de façon imprécise – les rangs des infractions. Le suivi des rangs ne figure pas dans l'application « Proposition application amende ». Il faut donc aller consulter les ordres de recouvrement précédents ou d'autres sources administratives éventuelles (comme la base de données Doctran⁴⁹, les rapports de contrôle, etc.). Ces démarches sont

⁴⁹ Application dans laquelle sont sauvegardés tous les documents numériques d'un dossier fiscal.

lourdes et sources d'erreurs. Ainsi, l'ordre de recouvrement mentionne le montant global des amendes dont il n'est pas toujours possible d'isoler l'amende liée à l'infraction au SCE. En outre, les amendes sont actuellement regroupées par (numéro d')entreprise, alors que la récidive est à considérer par établissement. Le numéro d'unité d'établissement (voir point 2.3) pourrait permettre d'assurer le suivi administratif des amendes et récidives par établissement. La Cour des comptes a observé que le procès-verbal de constatation fait état du numéro d'entreprise et du numéro d'unité d'établissement, mais que celui-ci n'est pas utilisé actuellement dans les applications administratives (comme Stir-Recherches).

La Cour des comptes recommande de créer une application automatisée qui tiendrait à jour les amendes infligées et le rang des infractions par établissement et par catégorie d'infraction. Il pourrait être envisagé de créer à cette fin un registre central des amendes administratives. Idéalement, chaque procès-verbal de constatation d'infraction devrait, pour cela, porter un numéro d'identification unique.

En outre, les centres de gestion PME n'informent pas systématiquement le CNR de l'application d'une amende, si bien que les nouveaux contrôles (à l'expiration du délai) ne sont pas automatiques et dépendent pour une grande part des éventuelles initiatives au niveau local. En ce qui concerne les contrôles de l'installation d'un SCE, une sélection des récidivistes est par contre effectuée depuis 2018 à partir des réponses aux questions *feedback* (voir point 3.3.1). La Cour conseille cependant de mieux relier la sélection et le contrôle des récidivistes avec les amendes effectivement infligées.

3.6 Résultats des contrôles

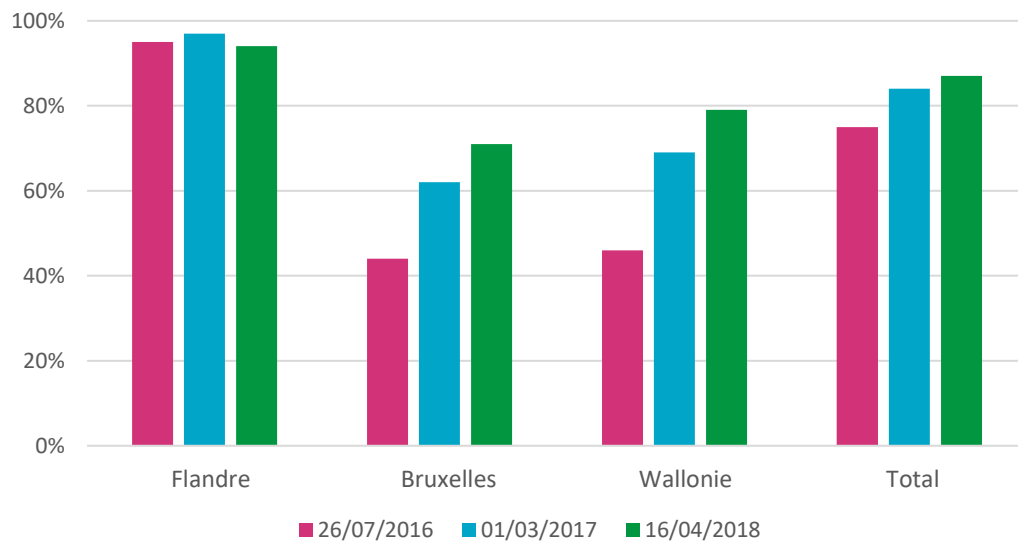
3.6.1 Incidence du respect des obligations en matière de SCE

Les contrôles ont pour but d'améliorer le respect par les entreprises horeca des obligations en matière de SCE, tant en ce qui concerne la détention d'un tel système que son utilisation correcte.

Pour mesurer les effets des contrôles, la Cour a comparé les pourcentages d'installations à différents moments de référence, à savoir directement après l'introduction du SCE et après chaque actualisation annuelle du groupe cible théorique (le but étant de neutraliser au maximum l'incidence des nouvelles entreprises et des faillites)⁵⁰. Globalement, le pourcentage d'installations avec SCE a augmenté de 75 % en 2016 à 84 % en 2017 et 87 % en 2018 (voir graphique ci-après). En Région flamande, le pourcentage d'entreprises disposant d'un SCE est resté relativement stable (94 à 97 %). Bien que les pourcentages d'installations soient inférieurs à Bruxelles et en Wallonie, l'écart tend à se résorber. Le pourcentage d'entreprises bruxelloises disposant d'un SCE est ainsi passé de 44 % en 2016 à 62 % en 2017 et 71 % en 2018. La même évolution est observée en Région wallonne, où le pourcentage d'installation, qui était de 46 % en 2016, monte à 69 % en 2017 et à 79 % en 2018.

⁵⁰ Le groupe cible théorique comportait 25.103 entreprises au 16 avril 2018, contre 21.701 au 1^{er} mars 2017 et 17.378 au 26 juillet 2016.

Graphique 10 – Évolution des pourcentages d'installation



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Finances

La Cour des comptes ne remet certes pas en cause l'effet positif des contrôles effectués, mais les évolutions et pourcentages d'installations ci-dessus sont à interpréter avec prudence. La Cour renvoie à ses précédentes observations sur la reconstitution du groupe cible théorique (voir point 3.2). Elle avait souligné à cet égard qu'il n'existe pas toujours une relation biunivoque avec le groupe cible théorique (notamment en raison de la dérogation légale octroyée aux hôtels ou parce que les entreprises disposent parfois de plusieurs établissements). D'une part, les contrôles des entreprises du groupe cible théorique qui ne disposent pas d'un SCE (voir point 3.3.1) ont révélé que 25 à 30 % d'entre elles en moyenne ne sont pas soumises à l'obligation de disposer d'un SCE. D'autre part, les entreprises qui n'introduisent pas de déclaration à la TVA ou qui introduisent une déclaration erronée ne sont pas prises en compte pour la composition du groupe cible théorique.

Il y a en outre un groupe d'entreprises qui utilisent volontairement le SCE dans le but de bénéficier d'avantages sociaux (comme la « réduction groupe cible » qui consiste en une réduction des cotisations patronales à l'ONSS). Ces entreprises, qui sont reprises dans le calcul des pourcentages d'installations alors qu'elles ne font pas partie du groupe cible théorique, augmentent erronément ces pourcentages. La Cour des comptes a constaté que le fisc ne dispose pas de chiffres concrets concernant le nombre d'établissements utilisant un SCE volontairement.

3.6.2 Amendes recouvrées

Le SPF Finances n'a pas pu établir avec certitude le montant total des amendes recouvrées pour les infractions à la réglementation sur le SCE. Il invoque plusieurs raisons. Ainsi, les amendes infligées dans le cadre d'une action SCE ne font pas toutes suite à une infraction au SCE. C'est le cas par exemple de l'amende pour l'application d'un taux de TVA erroné. En outre, le montant indiqué sur l'ordre de recouvrement est un chiffre global reprenant toutes les amendes infligées. Si l'ordre de recouvrement porte sur plusieurs infractions, il peut s'agir d'infractions relatives au SCE ou d'autres infractions. Enfin, la Cour a constaté que, lors de la phase initiale, le lien entre la demande d'application d'une amende et l'ordre

de recouvrement manquait souvent. Il est donc impossible d'associer l'amende à une infraction au SCE.

Le montant total des amendes recouvrées à la suite de toutes les actions de contrôle réalisées en matière de SCE s'élevait à 4.691.440 euros le 19 novembre 2018. La Cour souligne que, d'une part, le total des amendes SCE doit être diminué, puisque ce montant englobe vraisemblablement aussi d'autres infractions. Mais, d'autre part, il doit être augmenté, puisqu'il faut tenir compte des ordres de recouvrement qui ne peuvent pas être rattachés aux infractions à leur origine.

Aucune donnée ni statistique n'est disponible à propos du nombre de réclamations introduites contre une amende SCE. Les réclamations à l'échelon des services extérieurs ne sont pas conservées de façon centralisée. La Cour des comptes souligne que les réclamations invoquant le « droit à la clémence » doivent toujours être rejetées en vertu de l'exclusion explicite des infractions au SCE de la nouvelle politique d'amende, en application de l'instruction du 13 juin 2018 (voir point 3.5.1).

La Cour recommande à l'administration fiscale de tenir un relevé global des amendes infligées pour les différentes catégories d'infractions au SCE.

3.7 Échange d'informations et collaboration avec les services de l'inspection sociale

La collaboration entre les services de l'inspection sociale et fiscale est plutôt limitée. Ainsi, le SPF Finances envoie chaque jour à l'ONSS une liste des SCE actifs dans le cadre de la mesure sociale « réduction groupe cible »⁵¹. Par contre, aucune information structurelle n'est échangée au sujet des contrôles fiscaux effectués, hormis lorsqu'une fraude sociale (grave) est constatée. Or, lorsqu'un agent de recherche fiscale constate l'existence de travail au noir, il doit établir systématiquement une communication 281DS que le chef de service doit ensuite contrôler⁵².

Les actions centralisées de contrôle de l'utilisation correcte du SCE ne s'accompagnent en principe pas d'un contrôle du personnel présent⁵³. C'est seulement dans le cadre d'actions spéciales de recherche, comme les actions « rappel » ou « taux » organisées par le service TACM, que des contrôles approfondis sont réalisés par les agents de recherche fiscale. Ils contrôlent alors spécifiquement le personnel non enregistré auprès de l'ONSS. Contrairement à leurs homologues de l'inspection sociale, les agents de recherche fiscale ne disposent pas d'une compétence de police. Ils ne sont donc pas autorisés à demander la carte d'identité des personnes lors de leurs contrôles.

Les contrôles sociaux ne sont pas pilotés par le SPF Finances, mais des actions conjointes faisant l'objet d'un protocole sont parfois organisées par les cellules d'arrondissement. Les

⁵¹ Cette information est nécessaire pour octroyer la réduction groupe cible pour les travailleurs fixes du secteur horeca.

⁵² Les chefs d'équipe ont d'ailleurs également accès à Dolsis (l'application destinée aux inscrits à la sécurité sociale).

⁵³ Ces contrôles consistent essentiellement en un test standard visant à déterminer si le SCE est actif. Il revient à imprimer un ticket de caisse et à vérifier les données de contrôle qu'il comporte.

actions de contrôle dans le secteur horeca peuvent engendrer un travail considérable et se déroulent souvent le week-end. Les services de l'inspection fiscale ne disposent donc pas toujours de la capacité suffisante à cet effet.

La Cour des comptes fait aussi remarquer que le SCE n'implique pas une obligation d'enregistrement du personnel présent (à moins que l'exploitant horeca entende faire usage de la « réduction groupe cible »). Un outil d'audit spécial permet aux services de l'inspection sociale de lire les chiffres d'affaires indiqués dans la caisse blanche (contrairement aux autres données cryptées accessibles uniquement à l'inspection fiscale).

Conformément à la charte conclue entre les services de l'inspection sociale et le secteur horeca, l'ONSS dirige principalement ses contrôles vers les employeurs du secteur qui ne disposent pas d'une caisse blanche⁵⁴. Selon cette charte, les entreprises qui n'ont pas encore enregistré de SCE ou l'ont enregistré en retard s'exposent à un risque de contrôle accru. La Cour des comptes relève que l'ONSS ne reçoit actuellement pas d'informations de la part du fisc sur les entreprises du groupe cible théorique qui ne disposent pas (encore) d'une caisse blanche et doit se contenter d'une liste (quotidienne) des établissements horeca disposant d'un SCE. La Cour constate en outre que les contrôles fiscaux positifs auprès d'établissements qui disposent d'une caisse mais ne l'utilisent pas (correctement) ne sont pas communiqués d'office à l'ONSS, alors que ces informations pourraient lui être utiles dans le cadre de l'analyse de risques et de la politique de contrôle dans le domaine social.

Il ressort de divers entretiens que l'ONSS est demandeur d'informations structurelles de la part de l'administration fiscale. Les fraudes fiscales et sociales vont en effet souvent de pair. Grâce à une collaboration structurelle, l'ONSS pourrait bénéficier d'informations de la part du fisc. Pour l'instant, il manque un cadre légal pour mettre en place une exploration des données du fisc (*datamining*).

54 Comme le volet fiscal de la charte avec le secteur horeca, le volet social n'a pas été signé par les différentes fédérations régionales de l'horeca.

Chapitre 4

Efficacité du SCE dans la lutte contre la fraude fiscale

La Cour des comptes examine dans ce chapitre si le SCE a eu une incidence positive en matière de lutte contre la fraude fiscale dans le secteur horeca. À cet effet, elle examine d'abord les garanties technologiques offertes par le système. Elle analyse ensuite si l'administration fiscale organise un suivi suffisant de l'incidence du SCE sur la fraude fiscale et les recettes fiscales et dispose d'instruments de mesure techniques fiables et adéquats.

4.1 Garanties technologiques

D'un point de vue technique, le concept du SCE comprend non seulement le système de caisse proprement dit, mais aussi un module de contrôle composé du module de données fiscales (*Fiscal Data Module* – FDM, connu sous le nom de « boîte noire ») et d'une carte d'accès (*smartcard*) dénommée *VAT Signing Card* (VSC). Plusieurs caisses peuvent être reliées à un seul FDM (avec VSC).

Contrairement aux caisses ordinaires, le SCE permet de s'assurer de l'authenticité des données encodées au moyen du module de contrôle. Il intègre en outre différentes garanties en matière de certification, d'enregistrement et de fonctionnement concret. Le ticket de caisse TVA doit également répondre à certaines exigences.

4.1.1 Certification et enregistrement

La division SCE de l'AGFisc doit certifier à la fois le système de caisse et le FDM avant que le fabricant ou l'importateur soit autorisé à lancer son produit sur le marché belge⁵⁵. Cette certification garantit la conformité du SCE par rapport aux différentes exigences techniques imposées par la loi. La division SCE vérifie notamment si le système de caisse ne comporte pas de fonctionnalités prohibées permettant, par exemple, d'effacer, de modifier ou d'ajouter des enregistrements réalisés. Préalablement à la délivrance du certificat, la caisse est encore soumise à un contrôle de deuxième ligne de la part du chef d'équipe de la division SCE. Il s'agit d'une sécurité supplémentaire pour s'assurer que la caisse ne contienne pas de fonctionnalité cachée et puisse donc être utilisée sans risque de fraude.

Si le fabricant souhaite effectuer une mise à jour d'un système de caisse certifié, il doit obtenir une autorisation préalable. En outre, des contrôles par échantillon ou des tests sur le terrain sont régulièrement effectués pour s'assurer que la caisse ou le FDM répondent toujours à toutes les conditions. S'il s'avère sur place qu'une version modifiée du système d'origine certifié a été installée et offre des possibilités qui n'avaient pas été renseignées

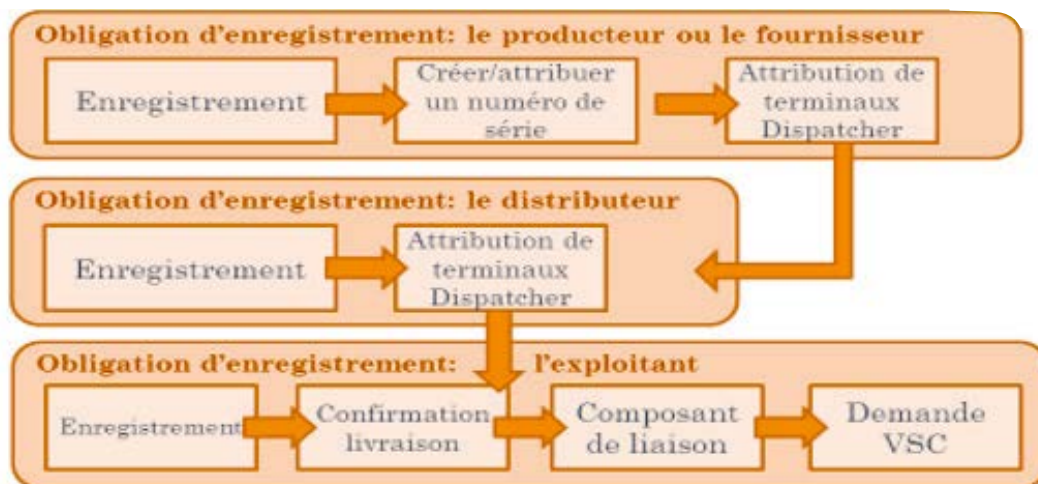
⁵⁵ Pour la liste des systèmes de caisse et FDM certifiés, voir www.systemedecaisseenregistreuse.be/fr/systemes-certifies.

lors de la certification, le certificat peut être retiré après enquête. Cela n'avait pas encore été nécessaire fin juillet 2018, à l'exception d'une suspension temporaire.

Par ailleurs, le fabricant ou le fournisseur/importateur sont soumis à une obligation d'enregistrement (voir illustration 1). Ils sont tenus de communiquer au SPF Finances les numéros de série de toutes les caisses et FDM livrés ainsi que l'identité de leurs clients (distributeur ou utilisateur final) par le biais d'une application web spécialement créée à cet effet, l'application SCE-Horeca. Le distributeur de ces caisses est également soumis à une obligation d'enregistrement similaire. Enfin, l'exploitant qui est tenu d'utiliser un SCE doit s'enregistrer via la même application web et mentionner les numéros de série de la caisse et du FDM dont il a fait l'acquisition. Cet enregistrement est nécessaire pour pouvoir demander une VSC par la suite.

En faisant de la VSC une composante distincte, les autorités conservent en outre le contrôle intégral du processus de signature électronique. Il s'agit d'une garantie supplémentaire contre la fraude⁵⁶.

Illustration 1 – Obligation d'enregistrement



Source : AGFisc - Division SCE du CNR

Cette obligation d'enregistrement à trois niveaux fait naître une responsabilité partagée. Le SPF Finances sait ainsi à tout moment qui dispose de quelle caisse ou FDM à quel endroit et peut aisément en identifier le fabricant ou le distributeur. L'administration utilise également cette application pour sélectionner les entreprises à contrôler.

L'équipe SCE du CNR continue aussi de suivre les progrès technologiques en matière de SCE en participant notamment à des groupes de travail européens et internationaux et en échangeant leurs expériences avec les administrations fiscales compétentes d'autres pays ayant mis en place des systèmes de caisse similaires.

⁵⁶ Contrairement à la Suède, où le certificat de signature est déjà intégré à la boîte noire, la Belgique a fait en sorte que le fabricant ou le fournisseur de systèmes de caisse et de FDM ne connaisse pas le certificat utilisé (réduisant ainsi les risques de manipulations dans le logiciel).

4.1.2 Double signature

Le concept du SCE est de sécuriser les données de la caisse dès qu'elles sont encodées au moyen d'un certificat de signature unique sur la VSC. En principe, il est donc impossible d'effacer quoi que ce soit dans la caisse sans laisser de trace.

L'illustration ci-après présente le fonctionnement du SCE. Toutes les données encodées, y compris les corrections de commande, sont transmises au FDM d'abord et à la VSC ensuite, qui les renvoie au FDM après ajustement des compteurs internes et apposition de la double signature (pour l'authenticité des données et la mise à jour des compteurs internes). Ce n'est que lorsque toutes les données fiscales pertinentes et les données de contrôle ont été conservées dans une mémoire sécurisée du FDM qu'elles sont renvoyées vers la caisse et peuvent être imprimées sur le ticket SCE.

Illustration 2 – Fonctionnement du SCE



Source : AGFisc – Division SCE du CNR

Le fonctionnement distinct du FDM et de la VSC exclut en principe la fraude. À supposer qu'on puisse adapter les données du FDM, la signature ne correspondra plus et le fisc se rendra facilement compte de cette anomalie.

Bien que le concept technique du SCE soit efficace en théorie, la Cour constate que la fraude reste possible en pratique, lorsqu'on n'encode pas des transactions (pour autant que le client ne demande pas explicitement son ticket de caisse). Le risque à ce niveau

devient plus faible lorsqu'on utilise la fonction de gestion de table vu que les données de la commande sont conservées dans le FDM avant même la conclusion de la transaction. Si la transaction n'est pas clôturée par la suite, il en restera toujours une trace et les anomalies sont plus rapidement détectables. La loi n'impose cependant pas une telle fonction. Pour les exploitants qui ne l'utilisent pas, l'enregistrement dans le SCE ne se fait qu'au moment où le client demande l'addition.

Pour éviter la fraude due au non-encodage de transactions, l'OCDE conseille également de sensibiliser le client⁵⁷. Celui-ci ne devrait en effet pas pouvoir quitter un établissement horeca sans son ticket SCE (ou sa souche TVA)⁵⁸. L'apposition d'une mention en ce sens sur le ticket SCE ou un autocollant obligatoire à la sortie de l'établissement pourrait être envisagé. Certains pays (comme le Portugal, la Croatie, etc.) incitent les clients à demander un ticket SCE au moyen d'une tombola ou d'un système de points leur permettant de remporter un prix (ou une somme d'argent). Des campagnes de sensibilisation dans les médias pourraient aussi certainement contribuer à impliquer le consommateur.

La Cour des comptes fait en outre remarquer que ce mode de contournement de la caisse blanche est très fréquent en pratique lors des paiements en liquide. Promouvoir le paiement électronique permettrait aussi de détecter plus facilement les cas de fraude par non-encodage de transactions (en confrontant les montants des paiements électroniques et les montants figurant dans le SCE).

4.1.3 Ticket de caisse TVA

Pour faciliter le contrôle et mieux identifier les cas de fraude, le ticket de caisse SCE doit toujours comporter un certain nombre de mentions obligatoires (voir illustration 3)⁵⁹. Les principales rubriques sont les suivantes :

1. la dénomination « ticket de caisse TVA » ;
2. l'identification de l'assujetti ;
3. les transactions enregistrées ;
4. le montant total du ticket, TVA comprise ;
5. le tableau obligatoire indiquant la base d'imposition ;
6. les différentes données de contrôle créées et envoyées par le module de contrôle : la signature obligatoire de la VSC, le numéro de ticket unique, l'identification et l'algorithme de la caisse, etc.

À part le titre, ces données peuvent être affichées à des endroits différents sur le ticket selon le système de caisse utilisé.

⁵⁷ OCDE, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017, p. 16.

⁵⁸ L'entreprise horeca dont le chiffre d'affaires en prestations de restaurant et de restauration reste sous le seuil de 25.000 euros n'est pas obligée d'utiliser une caisse blanche ni de délivrer des tickets SCE. Elle doit cependant délivrer des souches TVA pour la fourniture de repas et de boissons en accompagnement.

⁵⁹ Article 2, point 4, de l'arrêté royal du 30 décembre 2009.

Illustration 3 – Exemple de ticket SCE

Que doit on trouver sur un ticket TVA (events NS et NR)

Identification de l'assujetti

Intitulé TICKET TVA ou TICKET TVA RETOUR

Transactions enregistrées(PLU)

Tableau obligatoire avec base d'imposition

Montant total de ticket TVA comprise

Calcul PLU HASH
 Identification de la caisse
 Identification du terminal
 Données de transactions et heure
 Identification du serveur
 Données de controle du FDM avec heure
 N° ticket unique + event **NS** ou **NR**
 Signature obligatoire de la VSC (40 car.)
 Identification du FDM
 Identification de la VSC

kg/stuk	Artikel	€/kg-stuk	€/tot.
1 x	Puntzak groot	2,20	2,20 C
1 x	Puntzak klein	1,60	1,60 C
1 x	Friet groot	2,20	2,20 A
Subtotaal		3 artikelen	€ 6,00

BTW	MVH	Btw Bedrag
A – 21%	€ 1,82	€ 0,38
C – 6%	€ 3,58	€ 0,22

Te betalen (Btw incl.): € 6,00

Betaalmiddel
Cash € 6,00

PLU hash: b47efa5a
 POS: BSRE004ABC4567 V.1.2.3.19277
 Terminal: 104 - 201564959481015MA
 Transactie: 3 - 11/08/2016 09:55:55
 Bediening door: KRIS
 Controlegegevens: 11/08/2016 08:54:55
 Ticket teller: 1467/3136 NS
 Ticket handtekening: A5A3A477BA0EB00D0A12
 7B8273F057A3FD0B1F58
 Controlemodule ID: BMC01002329
 VAT kaart ID: 0453021078-001

Source : AGFisc – Division SCE du CNR

Par ailleurs, le consommateur peut aisément distinguer le ticket de caisse TVA d'autres impressions papier du SCE qui n'en sont pas (tickets pro forma, bons de commande, tickets cuisine, tickets bar, rapports, addition provisoire, etc.) grâce à la mention figurant automatiquement au bas du ticket « Ceci n'est pas un ticket de caisse TVA valable ». En principe, le ticket pro forma doit toujours être suivi d'un ticket de caisse TVA définitif affichant toutes les mentions obligatoires.

En outre, la loi interdit à l'utilisateur de la caisse d'imprimer une copie du ticket. Il est en revanche possible d'imprimer un « ticket de caisse TVA simplifié » à l'intention du client, mais uniquement si un ticket de caisse TVA normal a d'abord été imprimé.

Le caractère unique des données de contrôle rend toute falsification décelable. D'autres pays soucieux de simplifier le contrôle de l'authenticité de la signature (comme la Croatie, l'Autriche, la Slovénie et la république de Macédoine) utilisent des tickets de caisse comportant un code QR permettant au client d'en vérifier l'authenticité.

4.2 Incidence du SCE au niveau de la lutte contre la fraude fiscale

Le SCE a été instauré dans le but de lutter contre la fraude fiscale (et sociale) et de « blanchir » le secteur horeca⁶⁰. Les autorités s'efforcent, à l'aide de ce nouveau système de caisse, de mettre fin à une forme courante de fraude à la TVA, à savoir la vente « au noir ». Celle-ci implique que la somme versée à l'achat ainsi que la TVA due se perdent partiellement ou intégralement dans le circuit au noir. Il est plus facile d'agir de la sorte lorsque le client paie ses achats en liquide ou ne reçoit pas de souche TVA.

Il est évident que la fraude décrite ci-dessus réduit les recettes de l'État dans deux domaines :

- d'une part, la TVA qui n'est pas versée ;
- d'autre part, une diminution des impôts sur les revenus, parce que le chiffre d'affaires déclaré est inférieur.

En outre, la fraude fiscale peut donner lieu à d'autres formes de fraude ou à du travail au noir (par exemple, perte de cotisations ONSS, perte de précompte professionnel sur les rémunérations des travailleurs, etc.). Le SCE doit donc garantir que tous les revenus de l'exploitation horeca soient officiels (et exclure toute possibilité de dépenses ou de travail au noir).

Le chiffre d'affaires constitue une bonne mesure de référence pour évaluer l'incidence de la caisse blanche sur la fraude fiscale. Le chiffre d'affaires non déclaré étant « blanchi » par le SCE, la croissance du chiffre d'affaires déclaré devrait en principe dépasser la croissance considérée comme « normale ». Un autre moyen de suivre le processus de « blanchiment » réside dans les recettes découlant des contrôles du chiffre d'affaires. Si la fraude fiscale diminue, ces contrôles – à méthode d'approche inchangée – devraient générer des recettes inférieures. Comme les contrôles du chiffre d'affaires à partir du SCE ne pourront débuter qu'en 2019 au plus tôt, il est impossible pour le moment de se prononcer à ce sujet.

La fraude fiscale et la fraude sociale étant étroitement liées dans le secteur horeca, d'autres sources d'information existent, comme l'emploi répertorié à l'ONSS ou les contrôles en matière de travail au noir. À l'occasion d'un autre audit sur les mesures d'accompagnement social (le plan horeca) dans le cadre du SCE⁶¹, la Cour a cependant constaté que l'ONSS ne tient pas de statistiques à propos du taux de contrôles positifs dans les établissements horeca avec et sans SCE. En outre, l'ONSS a principalement axé ses contrôles sur les établissements horeca qui ne disposent pas d'un SCE (voir point 3.7), de sorte que l'incidence possible du SCE ne peut pas être évaluée à partir de cette voie.

⁶⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 4 décembre 2015, DOC 54 1428/022, *Note de politique générale du ministre des Finances. Partie fraude fiscale*, p. 79-80.

⁶¹ *Cour des comptes, Incidence du plan horeca 2015 – Flexi-jobs, travail occasionnel et heures supplémentaires nettes*, rapport à la Chambre des représentants, février 2019, 90 p., www.courdescomptes.be.

4.2.1 Incidence sur le chiffre d'affaires

Précisons, en guise de remarque préliminaire, qu'il est impossible de calculer l'ampleur du chiffre d'affaires « noir ». Des estimations réalisées par l'Institut des comptes nationaux (ICN) permettent de considérer qu'avant l'introduction de la caisse blanche, tous les exploitants horeca belges pris collectivement ne déclareraient pas environ 15 % de leur chiffre d'affaires⁶². Il n'y a pas d'estimation disponible après l'introduction de la caisse blanche en 2016. Puisque l'importance du chiffre d'affaires « noir » ne peut pas être mesurée avec exactitude, l'incidence du SCE sur la fraude fiscale doit être estimée à partir de l'augmentation du chiffre d'affaires enregistré.

Comme indiqué au point 3.1, le SCE n'a pas été instauré directement après son annonce. Ce délai a pu provoquer un effet d'anticipation auprès des exploitants horeca concernés. Pour éviter l'explosion des chiffres d'affaires « blancs » lors du lancement effectif du SCE, il est possible que des exploitants aient déjà débuté des actions graduelles de « blanchiment » à l'annonce du système, phénomène dont il convient de tenir compte. Le graphique 1 montrait en outre que les entreprises n'ont pas toutes installé un SCE au même moment. Il n'est donc pas possible d'en mesurer l'effet à un moment déterminé.

Pour appréhender l'évolution du chiffre d'affaires dans l'horeca, la Cour des comptes a réalisé une analyse macroéconomique de la tendance des dix dernières années (2007-2017). Les chiffres, qui reposent sur le chiffre d'affaires indiqué dans les déclarations à la TVA⁶³, proviennent du SPF Économie et de Guidea⁶⁴. Il n'a pas été possible de distinguer les établissements horeca avec et sans SCE. La répartition par branche d'activité repose sur le code Nace-Bel⁶⁵ qui correspond à l'activité économique principale⁶⁶. S'agissant du secteur privé, les chiffres d'affaires de tous les secteurs économiques hors horeca ont été additionnés.

62 L'ICN a réalisé son estimation en calculant d'abord les quantités vendues à partir des comptes annuels et des déclarations à la TVA des commerces horeca belges et en comparant ensuite ces données avec les enquêtes réalisées auprès des consommateurs au sujet des montants dépensés dans l'horeca.

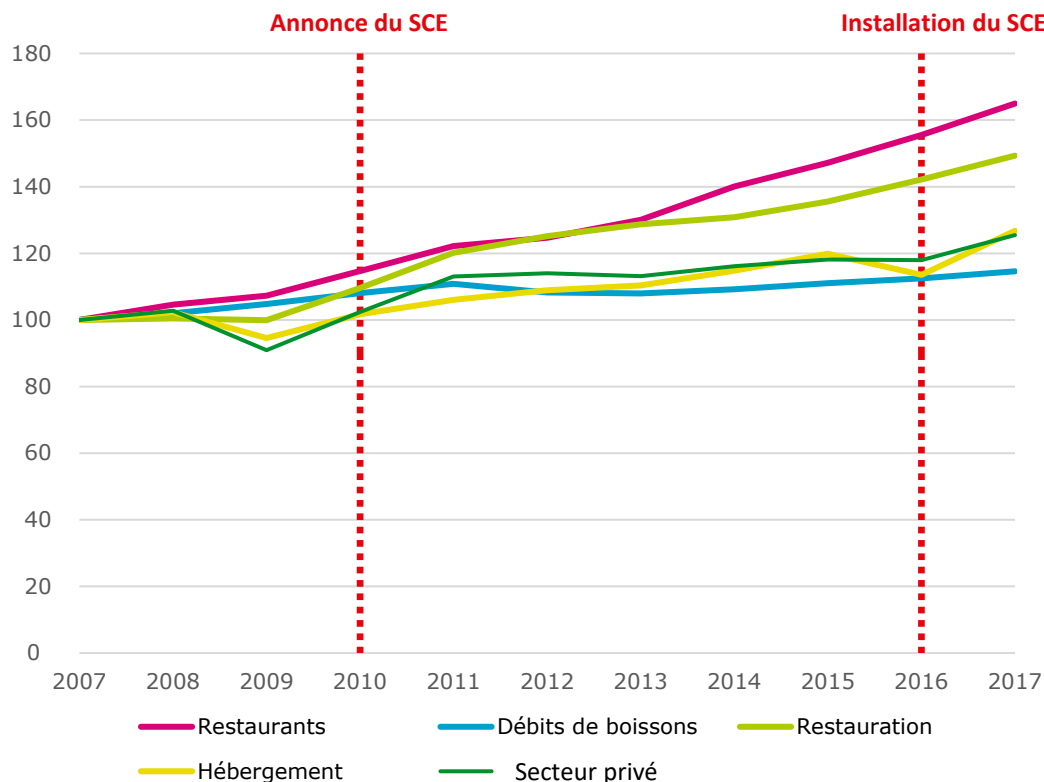
63 Vu les déclarations à la TVA rendues en retard et/ou comportant des chiffres divergents, les données des deux dernières années sont à considérer comme provisoires et sont susceptibles d'être revues.

64 Il s'agit d'un centre d'études sur et pour l'horeca créé en 2004 par les partenaires sociaux du secteur (www.guidea.be).

65 Une nouvelle table de code Nace est en vigueur depuis 2008 qui correspond mieux à la réalité économique. Selon la nouvelle nomenclature Nace-Bel de 2008, l'horeca relève de la section I - Hébergement et restauration, qui reprend les codes 55 (hébergement) et 56 (restauration).

66 En cas d'activités multiples (par exemple, hôtel et restaurant), l'activité principale est déterminée en fonction de la valeur ajoutée de chaque activité.

Graphique 11 – Augmentation du chiffre d'affaires par sous-secteur de l'horeca et dans le secteur privé (index 2007 = 100)⁶⁷



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Économie, de Statbel et de Guidea

Le graphique ci-avant présente l'augmentation du chiffre d'affaires dans les quatre grands sous-secteurs de l'horeca et dans le secteur privé, exprimé au moyen d'un index avec l'année 2007 comme valeur 100. Il montre qu'entre l'annonce du SCE et son installation effective, l'écart d'augmentation du chiffre d'affaires entre les restaurants et les entreprises de restauration et les autres secteurs économiques s'est creusé de façon systématique, ce qui semble confirmer l'effet d'anticipation évoqué. Par rapport à l'économie totale (sans l'horeca), le chiffre d'affaires des restaurants et entreprises de restauration a augmenté respectivement de 21 et 13 points de pourcentage de plus depuis 2010. Dans le même temps, l'augmentation du chiffre d'affaires des débits de boissons et hôtels – secteurs où le SCE n'est généralement pas obligatoire⁶⁸ – est nettement plus basse que dans les secteurs avec SCE⁶⁹.

⁶⁷ Les chiffres absolus sont comparables au fil du temps et de secteur en secteur, car ils ont été calculés de la même manière pour l'ensemble de la période et pour tous les secteurs (mêmes classifications et même année de référence).

⁶⁸ Les débits de boissons ne fournissent généralement pas de services de restaurant et de restauration, ou bien de façon limitée. Ils demeurent donc dans la plupart des cas sous le seuil de 25.000 euros. Les hôtels bénéficient quant à eux souvent des mesures d'exception prévues par la loi.

⁶⁹ Ainsi, l'augmentation du chiffre d'affaires au cours de la période 2010-2017 s'élève respectivement à 6 % et à 25 % pour les débits de boissons et le secteur hôtelier, contre 43 % et 35 % pour les restaurants et entreprises de restauration.

On ne peut toutefois pas estimer avec certitude la mesure dans laquelle l'augmentation plus importante du chiffre d'affaires des restaurants et entreprises de restauration serait la conséquence de l'annonce ou de l'installation du SCE. Une multitude d'autres facteurs peuvent influencer le chiffre d'affaires. C'est notamment le cas des caractéristiques spécifiques de l'exploitation ou d'autres mesures et événements externes (abaissement de la TVA en 2010, attaques terroristes en 2016, augmentation des prix, effet de la météo sur les commerces horeca de la côte, etc.).

Il faut effectuer une analyse plus précise du groupe cible des assujettis au SCE pour pouvoir isoler dans une certaine mesure l'incidence du SCE de celle des autres facteurs pouvant influencer le chiffre d'affaires. D'une part, les exploitants horeca ne dépassent pas tous le seuil en matière de SCE et, d'autre part, l'obligation d'installer un SCE ne s'applique pas qu'à l'activité horeca de la nomenclature Nace (voir point 2.1 et annexe 1). Le SPF Finances ne dispose toutefois pas de chiffres fiables relatifs aux augmentations du chiffre d'affaires de ce groupe cible. Les chiffres d'affaires sont en effet déduits des déclarations à la TVA de l'entreprise dans son ensemble, alors que l'obligation de disposer d'un SCE s'applique à chaque établissement séparément. Vu qu'il est impossible d'isoler le chiffre d'affaires des établissements soumis au SCE, les chiffres présentés sont des surestimations (par exemple, le chiffre d'affaires global des magasins disposant d'une cafétéria est repris dans le calcul). Il faut également tenir compte du risque que les entreprises horeca omettent dès le début de déclarer une partie de leur chiffre d'affaires pour rester en dehors du groupe cible théorique (voir point 3.2).

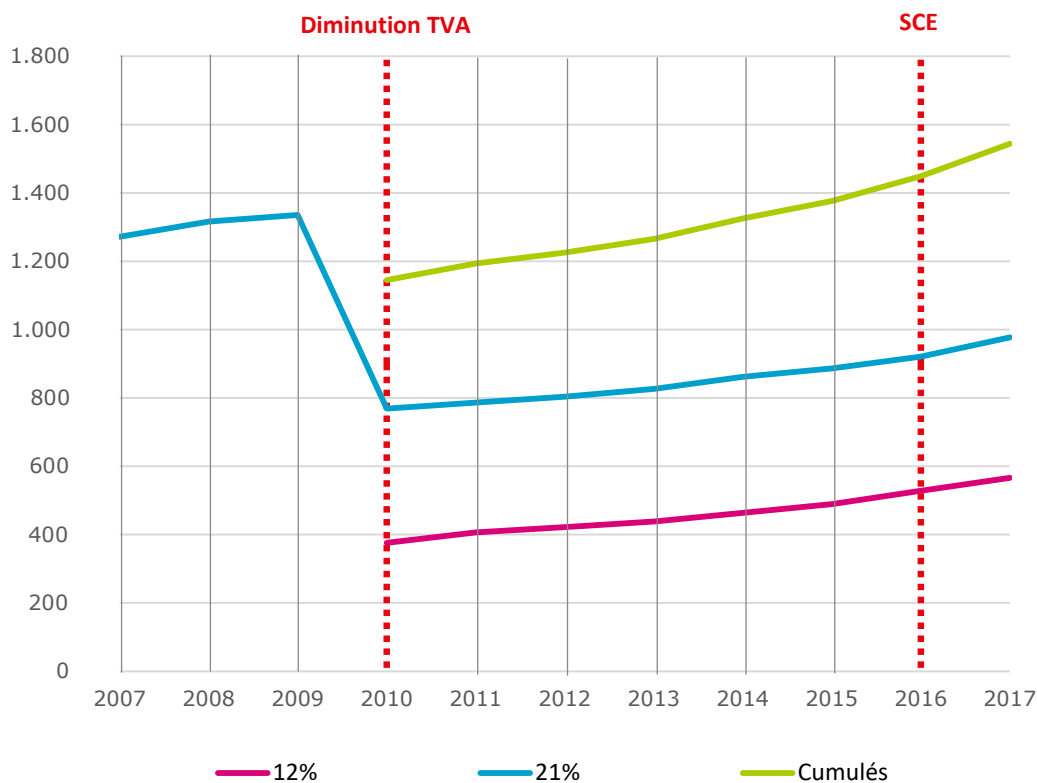
4.2.2 Incidence sur les recettes fiscales

La caisse blanche était une mesure compensatoire pour l'abaissement de la TVA de 21 % à 12 % pour les services de restaurant et de restauration à partir du 1^{er} janvier 2010. La Cour des comptes examine ci-après l'incidence de cet abaissement du taux sur les recettes de TVA.

Le graphique 12 compare les chiffres d'affaires déclarés à 12 % et à 21 % pour l'ensemble des entreprises horeca depuis 2007⁷⁰. On observe ainsi une diminution cumulée de la TVA due de 190,5 millions d'euros en 2010. Les recettes de TVA nettes (la différence entre la TVA due et la TVA déductible) ont finalement été inférieures de 156,5 millions d'euros en 2010 par rapport à l'année précédente. Cette baisse a été la plus marquée dans les restaurants et les entreprises de restauration.

⁷⁰ Il a uniquement été tenu compte du chiffre d'affaires des déclarations périodiques et non des déclarations spéciales ou des rectifications après contrôle.

Graphique 12 – Calcul de la TVA due sur le chiffre d'affaires déclaré à 12 % et à 21 % dans le secteur horeca (en millions d'euros)⁷¹



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Finances

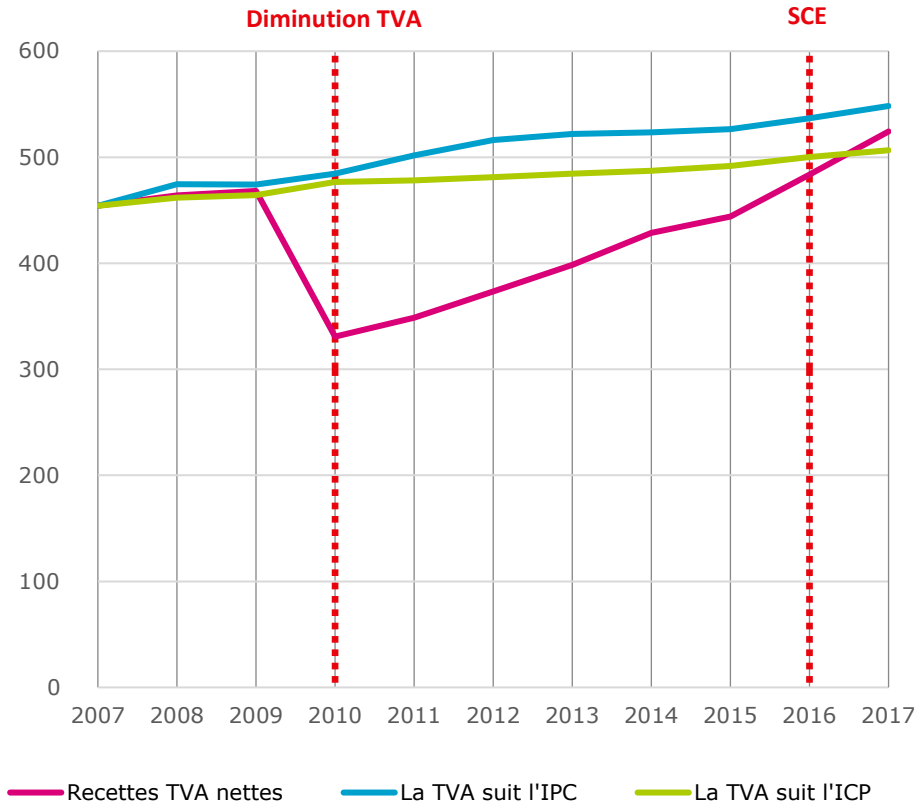
Pour mieux cerner l'incidence de l'abaissement de la TVA et de l'installation du SCE sur les recettes de TVA, la Cour des comptes a réalisé une simulation des recettes de TVA nettes déclarées par les restaurants et les entreprises de restauration pour la période 2007 à 2017, pour tester si ces recettes étaient conformes à un scénario de croissance « normal ». L'indice des prix à la consommation (IPC) a été la première mesure de référence utilisée. Dans cette hypothèse, les recettes de TVA nettes sont inférieures de 840 millions d'euros sur une période de dix ans par rapport à l'hypothèse où la TVA aurait suivi la trajectoire de l'IPC. Une deuxième valeur de référence est l'indice de la consommation des particuliers (ICP)⁷². Dans ce dernier scénario, la perte de recettes de TVA s'élève à 568 millions d'euros sur une période de dix ans.

Le graphique 13 montre également que l'installation du SCE a finalement compensé le coût de l'abaissement de la TVA grâce aux suppléments de recettes consécutifs à l'augmentation plus importante du chiffre d'affaires (voir aussi graphique 11).

⁷¹ Les montants indiqués ne tiennent pas compte de la TVA déductible et ne constituent donc pas des recettes nettes.

⁷² Les dépenses de consommation des particuliers tiennent compte du niveau des prix des dépenses de consommation réelles. Cet indice a donc une couverture plus large que l'IPC, qui se base uniquement sur un panier de biens fixe.

Graphique 13 – Comparaison des recettes de TVA nettes des restaurants et entreprises de restauration et de la croissance de l'indice des prix à la consommation (IPC) et des dépenses de consommation des particuliers (ICP) (en millions euros)⁷³



Source : Cour des comptes à partir des données du SPF Finances

Il n'a toutefois pas été possible d'obtenir du SPF Finances des chiffres retraçant l'évolution des recettes de TVA ventilés entre les établissements horeca avec SCE et ceux sans SCE. En 2018, l'Administration générale de l'expertise et du support stratégiques (AGESS) du SPF Finances a entamé une étude de l'incidence du SCE. Les résultats de cette étude n'étaient pas encore connus à la clôture des travaux d'audit de la Cour.

⁷³ Contrairement au graphique précédent, celui-ci ne reprend que les recettes de TVA nettes du segment « restaurants et entreprises de restauration » du secteur horeca (hors hôtels et cafés donc) étant donné que l'abaissement de la TVA s'applique principalement à ce premier groupe.

Chapitre 5

Conclusions et recommandations

5.1 Réglementation et consultation/information

La Cour des comptes a constaté que la réglementation actuelle a été définie de façon détaillée et est explicitée par diverses circulaires administratives. En pratique, elle s'avère toutefois complexe et son application est difficile à contrôler. C'est, par exemple, le cas du contrôle du seuil du chiffre d'affaires de 25.000 euros, notamment dans les établissements horeca qui offrent à leur client à la fois une consommation sur place et des repas à emporter. La proportion de ces derniers (qui ne rentrent pas dans le calcul du seuil) y est presque impossible à déterminer. Les mesures d'exception légales, prévues pour les hôtels par exemple, ouvrent également la porte aux abus. En outre, l'évaluation requise du seuil du chiffre d'affaires et de l'obligation de délivrance de tickets SCE par établissement nécessite en pratique toujours un contrôle sur place. Pour faciliter l'identification et le contrôle des établissements, la Cour recommande d'examiner si la notion d'« unité d'établissement » à laquelle la BCE octroie un numéro d'identification unique pourrait constituer un critère plus adéquat pour délimiter l'obligation d'installer et d'utiliser un SCE.

L'administration fiscale applique en général la réglementation de façon correcte et cohérente. En pratique, la Cour a cependant constaté un manque de clarté dans le domaine de l'application et du cumul des sanctions en cas de non-détention d'un SCE (catégorie A) et de non-délivrance d'un ticket de caisse TVA (catégorie B).

Le secteur horeca a été suffisamment bien informé et consulté au préalable, mais aucune campagne de sensibilisation n'a été menée pour inciter le consommateur à systématiquement demander un ticket SCE.

La Cour des comptes préconise de simplifier le cadre réglementaire de l'application du SCE en vue d'améliorer l'efficacité et l'efficience des contrôles.

5.2 Organisation des contrôles

Identification et sélection des entreprises à contrôler

Le SPF Finances doit se baser en grande partie sur les codes Nace-Bel de la BCE pour définir le groupe cible théorique des utilisateurs du SCE. Lors de la réalisation des contrôles, ces codes ne se révèlent pas toujours corrects ou mis à jour. Cela constitue un obstacle important à une exploitation fructueuse des données (*datamining*). La Cour recommande d'améliorer la collaboration entre le SPF Finances et la BCE.

Vu que le groupe cible théorique est constitué à partir des déclarations à la TVA des assujettis, les entreprises qui introduisent une déclaration erronée de façon délibérée

(pour demeurer sous le seuil de 25.000 euros) échappent pour le moment aux contrôles de l'installation d'un SCE. Les contrôles du chiffre d'affaires en 2016 et en 2017 destinés à renforcer le respect de l'utilisation de la caisse blanche visaient principalement les entreprises du groupe cible théorique qui avaient failli à leurs obligations en matière de SCE. Il y a seulement eu une action de recherche limitée en 2018 qui a ciblé les exploitants horeca qui ne faisaient pas partie du groupe cible théorique mais qui présentaient un risque élevé (par exemple, les établissements horeca offrant à la fois des repas à consommer sur place et des repas à emporter). La Cour des comptes recommande que ce risque fasse l'objet d'une attention suffisante et que plus de contrôles (du chiffre d'affaires) soient réalisés auprès des exploitants horeca hors du groupe cible théorique.

La sélection des entreprises à contrôler sur le plan de l'utilisation correcte du SCE se fait actuellement de façon aléatoire et ne repose pas suffisamment sur une analyse de risques objective. Dans le cadre légal actuel, le fisc doit en effet toujours contrôler sur place l'utilisation (correcte) du SCE. Un accès en ligne serait souhaitable pour l'administration fiscale afin d'améliorer le processus de sélection et d'augmenter l'efficacité des contrôles. Non seulement les contrôles standard, qui représentent une charge de travail importante, ne seraient plus nécessaires, mais il deviendrait aussi possible de réaliser des analyses de risques plus objectives. Un accès en ligne permettrait par exemple également au fisc de vérifier à distance si la fonction « gestion de table » (qui n'est pas obligatoire pour le moment) est utilisée et, dans ce cas, d'adapter ses contrôles. En effet, l'utilisation de cette fonction réduit considérablement les risques de fraude.

Réalisation des contrôles

Les contrôles de l'AGFisc se déroulent en général de façon uniforme et objective. Un procès-verbal standard et une série de questions *feedback* ont été mis en place pour chaque action de contrôle. La Cour a cependant décelé des contradictions entre les réponses des agents de recherche aux questions *feedback* et les demandes d'application d'une amende fiscale. Elle recommande dès lors d'améliorer le contrôle interne en instaurant, par exemple, des messages d'erreurs automatiques de façon à détecter et résoudre plus rapidement toute contradiction ou anomalie.

Suivi administratif des contrôles

L'audit a révélé que, dans au moins 10 % des cas, le montant des amendes infligées pour des infractions en matière de SCE était inférieur au minimum légal sans qu'une motivation soit donnée. La Cour des comptes préconise de renforcer le contrôle interne en la matière. Pour cela, il convient d'établir, par ordre de recouvrement, un aperçu clair indiquant quel montant d'amende correspond à quelle infraction.

Par ailleurs, la Cour a constaté que les centres de gestion PME ne tiennent pas à jour – ou de façon imprécise – le rang des infractions. Elle recommande de créer une application automatisée qui enregistrerait de façon rigoureuse le rang des infractions par catégorie et par établissement. La Cour relève également qu'un nouveau contrôle n'est pas réalisé automatiquement (à l'expiration du délai d'attente octroyé à l'assujetti) et qu'il dépend en grande partie d'éventuelles initiatives locales.

Incidence du respect des obligations en matière de SCE

La Cour des comptes a relevé divers risques importants dans le cadre de la définition du groupe cible théorique (dus, par exemple, aux mesures d'exception légales octroyées aux hôtels ou au fait que des entreprises puissent posséder plusieurs établissements). Cela empêche d'établir une relation biunivoque avec les établissements qui disposent (ou doivent disposer) d'un SCE. Si l'on fait abstraction de ces risques, le taux d'installation est élevé en Flandre (94 %). Après le lancement des contrôles en 2016, les taux d'installation ont affiché une forte augmentation à Bruxelles et en Wallonie, atteignant respectivement 71 % et 79 %. Vu que le Conseil d'État a rejeté tous les recours contre la nouvelle réglementation concernant le SCE dans ses arrêts de 2018 et 2019, le respect spontané de la norme augmentera sans doute encore dans le futur.

La Cour des comptes constate que les contrôles de l'administration fiscale sur le SCE et les revenus qui y sont liés devraient se dérouler de manière plus efficiente. Ainsi, elle dispose d'instruments insuffisants pour établir un lien structurel entre chaque établissement soumis à l'obligation de SCE et le chiffre d'affaires, les contrôles et les infractions liés à cet établissement. Cette situation est en grande partie liée à la difficulté d'identifier les établissements soumis à l'obligation de SCE.

Échange d'informations et collaboration avec les services de l'inspection sociale

Il ressort de l'audit de la Cour que les informations relatives aux contrôles fiscaux positifs ne sont pas transmises systématiquement à l'ONSS (sauf en cas de constat de travail au noir). Ces informations seraient pourtant utiles à ce dernier en vue de ses analyses de risques et de sa politique de contrôle. La Cour estime qu'un meilleur échange d'informations entre l'administration fiscale et les services de l'inspection sociale contribuera à améliorer l'efficacité et l'efficience de la lutte contre la fraude dans le secteur horeca.

5.3 Suivi de l'incidence du SCE sur la fraude fiscale

La Cour des comptes estime que le SCE offre suffisamment de garanties sur le plan technique. La certification préalable ainsi que la signature unique et la protection des données dans le FDM permettront au fisc de déceler facilement par la suite toute manipulation frauduleuse des données de caisse. Des contrôles par échantillon ou des tests sur le terrain ont aussi régulièrement lieu pour continuer à garantir la conformité technique du système. L'équipe SCE du CNR continue par ailleurs de suivre les progrès technologiques en matière de SCE sur la scène nationale et internationale. En revanche, la fraude qui consiste à ne pas encoder les transactions ou commandes dans la caisse enregistreuse demeure possible tant que le client ne demande pas explicitement son ticket de caisse TVA. Des campagnes dans les médias peuvent être envisagées afin de sensibiliser davantage le consommateur. La réception des plaintes peut également être facilitée (en créant, par exemple, un point de contact central). Une autre possibilité de rendre ce type de fraude plus difficile consisterait à promouvoir les paiements électroniques, ce qui permettrait de comparer ces paiements aux montants indiqués dans le SCE.

La Cour des comptes a constaté que le SPF Finances ne dispose pas de chiffres fiables relatifs à l'évolution du chiffre d'affaires au sein du groupe cible des assujettis au SCE ni d'une méthode de mesure adéquate qui lui permettrait de cerner l'incidence du SCE sur la fraude fiscale. L'incidence sur les recettes de TVA et les recettes des impôts directs ne fait pas non

plus l'objet d'un suivi suffisant pour le moment dans la perspective de la lutte contre la fraude fiscale.

Pour mesurer l'incidence du SCE sur la fraude fiscale, la Cour a réalisé une analyse macroéconomique de la tendance des dix dernières années qui a fait ressortir un effet d'anticipation probable. Au cours de la période entre l'annonce du SCE et son instauration effective, l'écart entre l'augmentation du chiffre d'affaires des restaurants et entreprises de restauration, d'une part, et des autres secteurs économiques, d'autre part, s'est creusé de façon systématique.

Une analyse des recettes de TVA nettes a montré que le SCE a un peu compensé dans les années ultérieures le coût de l'abaissement de la TVA intervenu en 2010. Le SCE n'étant entré en vigueur que six ans après l'abaissement du taux de TVA, les recettes ont cependant diminué dans cet intervalle de temps.

La Cour recommande de développer une méthode de mesure valide et fiable permettant d'évaluer l'incidence du SCE sur la fraude fiscale et les recettes fiscales, qui tiendrait compte de l'effet de certains facteurs temporels et conjoncturels. Ainsi, il serait possible de comparer l'évolution du chiffre d'affaires entre les établissements horeca avec et sans SCE.

Annexe 1

Constitution du groupe cible théorique

Pour déterminer le groupe cible théorique des assujettis au SCE, le SPF Finances a sélectionné les codes Nace-Bel susceptibles d'englober des services de restaurant et de restauration. La majorité des entreprises du groupe cible ont été sélectionnées à partir des codes 55 (hébergement) et 56 (restauration). Le groupe cible a ensuite été élargi aux entreprises qui exercent des activités déterminées au sein des divisions 10 (industries alimentaires), 47 (commerce de détail), 93 (activités sportives, récréatives et de loisirs) et 96 (autres services personnels) et enregistrent un chiffre d'affaires de plus de 25.000 euros au taux de TVA de 12 %. Comme une seule entreprise peut cumuler diverses activités (horeca et non-horeca), le fisc a également tenu compte des dix premiers codes connus dans l'application Stir-TVA.

Une liste détaillée des codes utilisés est présentée ci-dessous par sous-classe :

Aperçu des codes Nace-Bel du groupe cible

	Sous-classe	Dénomination
1	55100	Hôtels et hébergement similaire
2	55201	Auberges pour jeunes
3	55202	Centres et villages de vacances
4	55203	Gîtes de vacances, appartements et meublés de vacances
5	55204	Chambres d'hôtes
6	55209	Hébergement touristique et autre hébergement de courte durée n.c.a.
7	55300	Terrains de camping et parcs pour caravanes ou véhicules de loisirs
8	55900	Autres hébergements
9	56101	Restauration à service complet
10	56102	Restauration à service restreint
11	56210	Services des traiteurs
12	56290	Autres services de restauration
13	56301	Cafés en bars
14	56302	Discothèques, dancings et similaires
15	56309	Autres débits de boissons
16	10520	Fabrication de glaces de consommation
17	10711	Fabrication industrielle de pain et de pâtisserie fraîche
18	10712	Fabrication artisanale de pain et de pâtisserie fraîche
19	47221	Commerce de détail de viandes et de produits à base de viande en magasin spécialisé, sauf viande de gibier et de volaille
20	47222	Commerce de détail de viande de gibier et de volaille en magasin spécialisé
21	47230	Commerce de détail de poissons, crustacés et mollusques en magasin spécialisé
22	47810	Commerce de détail alimentaire sur éventaires et marchés
23	93211	Activités foraines
24	93212	Activités des parcs d'attractions et des parcs à thèmes
25	93291	Exploitation de salles de billard et de snooker
26	93292	Exploitation de domaines récréatifs
27	93299	Autres activités récréatives et de loisirs n.c.a.
28	96031	Soins funéraires
29	96032	Gestion des cimetières et services des crématoriums
30	96040	Entretien corporel

Source : SPF Finances

Annexe 2

Réponse du ministre des Finances du 1^{er} mars 2019

VICE-PREMIER MINISTRE

ALEXANDER DE CROO

Ministre des Finances et de la Coopération au développement

Cour des comptes
M. Philippe Roland
Premier Président
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

Votre lettre du

6 février 2019

Nos références

KCFIN.2019.01121.2

Vos références

A4-3.717.407-B9

Dossier traité par

Lieselotte Hendrickx

Bruxelles

Le 1^{er} mars 2019

Contact via

Liselotte.hendrickx@decroo.fed.be

Monsieur le Premier Président,

Votre projet de rapport d'audit du 6 février 2019 sur le système de caisse enregistreuse dans l'horeca dit de « caisse blanche » m'est bien parvenu.

J'ai pris acte de toutes les constatations et recommandations qui y sont formulées. En ma qualité de nouveau ministre des Finances depuis le 10 décembre 2018, j'accorderai l'attention requise au rapport que vous me soumettez.

Mon administration examinera les améliorations qu'il est envisageable de mettre en œuvre à l'avenir. Vous noterez qu'une intervention législative sera toutefois difficile à mettre en place dans le contexte d'affaires courantes actuel.

Veillez agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de mes salutations respectueuses.

Alexander De Croo

Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.
Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport
sur le site internet de la Cour des comptes.



DÉPÔT LÉGAL
D/2019/1128/09

PRÉPRESSE ET IMPRESSION

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be