

Aspects fiscaux de la prostitution et des activités qui y sont liées

Enguerrand MARIQUE

Doctorant chercheur FSR-UCL

Alice PIRLOT

Chargée de recherches FNRS-UCL

Edoardo TRAVERSA

Professeur de droit fiscal à l'UCL
Avocat au barreau de Bruxelles

Introduction

Cette contribution a pour objectif de donner un aperçu des aspects fiscaux des activités liées à la prostitution en Belgique. Cet aperçu est structuré autour de trois grands thèmes : l'impôt des personnes physiques (I), la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) (II) et les questions de blanchiment et de régularisation fiscale (III).

Les questions de fiscalité communale, tout comme les régimes pénaux, civils et administratifs qui s'appliquent aux activités de prostitution, font l'objet d'autres contributions dans le présent ouvrage.

De manière préliminaire, il importe de clarifier que le droit fiscal a ses propres catégories et ne fait *a priori* pas de distinction entre les activités légales et illégales¹. Contrairement à d'autres matières juridiques, le droit fiscal est neutre sur cette question. En effet, le « principe de réalité » en droit fiscal signifie que les opérations licites et illicites seront taxées de manière identique, à tout le moins tant que la loi fiscale n'opère aucune distinction entre elles². À titre d'exemple, la Cour d'appel d'Anvers a considéré comme taxables les revenus substantiels tirés de l'exploitation d'une maison de prostitution, malgré qu'il s'agisse d'une activité illégale ou interdite³.

¹ Voy. p. ex. M. DE WOLF, J. THILMANY et J. MALHERBE, *Impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 118-119 : « D'un point de vue fiscal, il est indifférent que les revenus proviennent d'une activité licite ou illicite. Dès qu'un revenu est professionnel, il est imposable, et ce même si l'activité elle-même qui a permis de le générer est illicite. » C'est également vrai en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée : voy. *infra*.

² S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, n° 33.

³ Anvers, 31 mai 2011, n° 2008/AR/2604. Voy. aussi Cass., 19 avril 1974, *Pas.*, 1974, I, 831 ; Liège, 8 mars 2002, Bruxelles, 12 juin 2003, n° 1995/FR/508 ; T.P.I. Namur, 22 juin 2011, n° 05/2302/A ; Liège, 8 janvier 2016, n° 2011/RG/786.

I. Impôt des personnes physiques

S'agissant de l'impôt des personnes physiques, une première question qui se pose est celle de la taxation des revenus *professionnels* liés aux activités de prostitution : revenus du/de la prostitué(e) et revenus du proxénète éventuel (A). Une deuxième question juridique relative au régime fiscal des activités de prostitution est celle des revenus d'activités liées à la prostitution qui pourraient, dans certaines hypothèses, constituer des revenus *divers* (B).

A. Revenus professionnels

Les impôts sur les revenus professionnels « frappe(nt) les profits, quelle que soit leur dénomination, de toute occupation lucrative, c'est-à-dire d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle »⁴. S'agissant de la prostitution et des activités qui y sont liées, deux difficultés se posent en pratique quant à la détermination et au calcul des revenus professionnels. D'abord, la prostitution participe d'une économie souterraine et les acteurs sont *a priori* peu enclins à déclarer les revenus qu'ils tirent de ces activités comme tels, ce qui implique que l'administration fiscale doit procéder elle-même à la fixation des revenus imposables ou requalifier des revenus déclarés mais qualifiés autrement (par exemple comme revenus immobiliers) (1). Ensuite, des questions se posent au sujet de l'admissibilité de certaines dépenses en rapport avec la prostitution comme frais professionnels déductibles (2).

1. Taxation d'office ou requalification des revenus par l'administration

Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques doivent en principe déclarer leurs revenus à l'administration fiscale⁵. À défaut de déclaration ou de coopération du contribuable, l'administration fiscale peut procéder à la taxation d'office des revenus et dispose d'un délai plus long pour enrôler l'impôt⁶.

En principe, si le contribuable introduit la déclaration de ses revenus dans les temps et les formes requis, celle-ci sera revêtue d'une présomption d'exactitude⁷. Si l'administration souhaite imposer des revenus qui ne sont pas mentionnés dans la déclaration, il lui incombe alors de prouver que les données reprises ne correspondent pas à la vérité. Elle doit alors envoyer au contribuable un avis de rectification. L'administration doit motiver cet avis de rectification et mentionner « les revenus et autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit »⁸.

⁴ Cass., 23 mars 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 779.

⁵ Art. 305 C.I.R. 92.

⁶ Art. 351 et 354 C.I.R. 92.

⁷ Cass., 25 janvier 1949, *Pas.*, 1949, I, p. 75 ; Cass., 25 février 1994, n° F.1998N, www.cass.be.

⁸ Art. 346 C.I.R. 92.

En cas d'absence de déclaration du contribuable – ce qui est fréquent en matière d'activités de prostitution –, l'administration procède à la taxation d'office, ce qui a pour effet le renversement de la charge de la preuve⁹. Il appartient alors au contribuable d'apporter le chiffre exact de ses revenus imposables pour contredire l'estimation effectuée par l'administration¹⁰. L'administration doit néanmoins notifier au contribuable les motifs du recours à cette procédure, le montant des revenus sur lesquels la taxation sera basée ainsi que la méthode de détermination de ces montants¹¹.

L'impôt établi d'office ne pouvant être établi de manière arbitraire, l'administration doit se baser sur des éléments vérifiables et ainsi recourir à des modes de preuve prévus par la loi¹². L'administration peut utiliser à cet effet tous les moyens admis par le droit commun¹³. Cela signifie qu'outre l'aveu, les preuves écrites (par exemple des documents émis par le contribuable tels que la comptabilité personnelle), les témoignages, des procès-verbaux des agents du Service public fédéral Finances et des présomptions peuvent apporter la preuve nécessaire à l'établissement de l'assiette de l'impôt.

En matière de prostitution, un phénomène faisant partie de l'économie « discrète », la preuve des revenus repose souvent sur des présomptions de l'administration. Ce mode de preuve a le mérite d'être « facile », mais il nécessite une prudence particulière en raison du risque d'erreur et de la place laissée à l'interprétation du juge¹⁴. Par ailleurs, le Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 92) prévoit plusieurs présomptions légales réfragables.

Premièrement, le C.I.R. 92 prévoit que l'administration peut utiliser une présomption par comparaison pour déterminer les *benefices* ou *profits* d'un contribuable eu égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires¹⁵. Aussi, la situation d'un travailleur du milieu du sexe, prostituée indépendante ou proxénète, qui se payerait sur les prestations offertes, serait alors comparée à celles d'autres personnes ayant une activité similaire. Par contre, dans le cas où les revenus sont qualifiés de *rémunération*¹⁶ en raison de l'existence d'un contrat de travail, la comparaison ne pourrait être utilisée (car,

⁹ Voy. J. BUBLOT et C. LENOIR, *Les procédures de rectification et d'imposition d'office*, Bruxelles, Larcier, 2006. Voy. égal. P. COPPENS, *Les principaux redressements fiscaux à l'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2014; J. MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, « La taxation d'office », *R.F.R.L.*, 2014, liv. 1, pp. 7-22.

¹⁰ Art. 352 C.I.R. 92.

¹¹ Art. 350, al. 2, C.I.R. 92.

¹² L. PONCIN, « L'impôt et la prostitution en Belgique », in *La prostitution. Quarante ans après la Convention de New York*, Actes du Congrès organisé à Bruxelles les 1, 2 et 3 mars 1990 par l'École des sciences criminologiques Léon Cornil et le Centre de recherche-action et de consultations en sexo-criminologie, coll. des « Travaux » de l'École des sciences criminologiques Léon Cornil, Faculté de droit de l'ULB, Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 257.

¹³ Art. 340 C.I.R. 92.

¹⁴ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *R.G.F.C.P.*, 2016, n° 4, p. 5.

¹⁵ Art. 342 C.I.R. 92.

¹⁶ Art. 25, 1°, C.I.R. 92.

comme mentionné ci-dessus, cette méthode n'est permise que pour déterminer les *bénéfices* ou *profits* d'un contribuable, qui impliquent l'exercice d'une activité professionnelle indépendante).

Deuxièmement, à côté de la présomption par comparaison, la taxation indiciaire permet à l'administration d'imposer le contribuable sur des montants supérieurs aux revenus déclarés en raison de signes ou d'indices d'une aisance supérieure à celle qui serait attendue d'un contribuable dans une situation similaire¹⁷. La Cour d'appel de Liège a ainsi validé pareil raisonnement dans une affaire où une prostituée avait constitué un large patrimoine immobilier et mobilier en un laps de temps réduit alors qu'elle ne bénéficiait en apparence que d'allocations d'invalidité¹⁸. Cela sera également le cas pour une personne employée comme masseuse ou serveuse mais qui mènerait un train de vie particulièrement luxueux, comme en témoigneraient des voyages fréquents à l'étranger, la fréquentation de restaurants et clubs haut de gamme, l'achat de biens onéreux, etc. De même, l'administration fiscale pourrait utiliser la taxation indiciaire pour déterminer la base imposable d'un proxénète qui déclarerait uniquement un revenu modeste tout en disposant d'une série de voitures de sport, de yachts ou qui séjournerait dans des hôtels cinq étoiles pour des périodes prolongées.

Enfin, au-delà de ces présomptions légales, les présomptions de l'homme sont admises comme moyen de preuve en droit fiscal¹⁹. Ces présomptions permettent de déduire des éléments inconnus à partir de faits connus et avérés.

À côté des revenus non déclarés, certains revenus liés à la prostitution sont déclarés comme revenus immobiliers. Le revenu tiré de l'exploitation de biens immeubles est en effet également imposable à l'impôt des personnes physiques²⁰. Le loyer réel ou fictif tiré de ces biens est taxable au titre des revenus immobiliers. Dans le cadre de la présente recherche, la question des revenus immobiliers se pose en particulier dans le cadre de la tenue d'une maison « close »²¹.

Si une telle activité présente un caractère professionnel dans le chef du propriétaire bailleur, c'est-à-dire qu'elle est exercée de manière régulière et organisée avec un but de lucre poursuivi dans le temps, alors les revenus seront requalifiés en revenus professionnels²².

La Cour d'appel de Liège a ainsi requalifié en revenus professionnels les revenus tirés de l'organisation et de l'exploitation de la prostitution d'autrui, sans que l'on puisse considérer que les revenus résultent uniquement de la mise en

¹⁷ Art. 341 C.I.R. 92.

¹⁸ Liège (8^e ch.), 13 janvier 2015, 2013/CO/259, p. 46.

¹⁹ Voy. p. ex. Cass., 22 mai 2014, R.G. n° F.13.0086.N, *J.T.*, 2014, 6579, pp. 679 et s.

²⁰ M. DE WOLF *et al.*, *op. cit.*, n° 16.

²¹ Art. 380, § 1^{er}, 2^e et 3^e, ainsi que § 4, 2^e et 3^e, C. pén.

²² Art. 37 C.I.R. 92.

location d'immeubles. En l'espèce, un proxénète, qui avait été condamné sur le plan pénal, considérait, à tort, que les loyers afférents aux treize maisons adjacentes qu'il avait achetées et rénovées constituaient des revenus entrant dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé. Cette qualification lui permettait d'être taxé sur base des règles s'appliquant aux revenus immobiliers et non pas sur base des règles, moins favorables, s'appliquant aux revenus professionnels. La Cour d'appel de Liège a estimé cependant que les opérations que le proxénète avait effectuées étaient affectées à l'exercice d'une activité qui sortait du cadre de la gestion en bon père de famille d'un patrimoine privé en ce qu'elles constituaient une occupation lucrative, continue et habituelle. Les maisons constituaient donc un élément servant à l'exploitation de l'entreprise illégale. La cour a par conséquent considéré que les loyers devaient être requalifiés en revenus professionnels²³.

Si, par contre, l'activité illégale de proxénétisme immobilier n'est pas considérée comme professionnelle, alors le proxénète devra payer des impôts sur ses revenus immobiliers. Ces impôts sont calculés selon les règles de droit commun, c'est-à-dire en principe sur la base des loyers perçus (si une activité professionnelle est exercée dans l'immeuble par le locataire), mais sans préjudice de sanctions pour défaut de déclaration des revenus pendant la période infractionnelle.

2. *Déductibilité des frais professionnels*

Une deuxième particularité des activités de prostitution en matière d'impôt sur les revenus concerne la possibilité de déduire les frais professionnels. En effet, l'impôt est dû sur le montant net des revenus, ce qui suppose que les frais professionnels puissent être déduits du montant brut des revenus des activités professionnelles²⁴.

En principe, le contribuable peut déduire à titre de frais professionnels les dépenses qui se rattachent à l'exercice de l'activité professionnelle dans l'objectif d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels et qui peuvent être prouvées dans leur montant²⁵.

Si ce principe ne pose pas de problème dans le cadre d'activités licites, l'administration fiscale s'est montrée par contre peu encline à appliquer le principe de réalité aux frais professionnels en lien avec des activités illicites, en particulier en ce qui concerne la déductibilité des dommages-intérêts résultant d'infractions pénales²⁶. Néanmoins, dans un arrêt de 1957, la Cour de cassation

²³ Liège, 2 avril 2014, *F.J.F.*, 2015/186.

²⁴ Art. 23, § 2, C.I.R. 92.

²⁵ Art. 49, al. 1^{er}, C.I.R. 92.

²⁶ S. VAN CROMBRUGGE, « Des frais liés à des opérations illégales sont-ils déductibles? », *Le Fiscalogues*, 2011, n° 1263, p. 4.

reconnaît aux contribuables le droit de déduire des frais en lien avec l'activité professionnelle même si ces frais trouvent leur fondement dans une infraction à une loi d'ordre public²⁷. Ne subsiste dès lors que la controverse sur la possibilité que certaines dépenses professionnelles puissent constituer des frais déraisonnables²⁸.

Aussi, il a été admis qu'une prostituée ayant acquis un manteau en vision peut déduire le prix d'achat à titre de frais professionnels²⁹. Il n'y a pas lieu de tenir compte du caractère potentiellement illicite de la cause de la déduction des frais professionnels³⁰. De même, un proxénète qui devrait payer des dommages-intérêts à une prostituée pourrait invoquer le droit à déduction. Néanmoins, l'administration pourrait toujours s'opposer à la déduction si le lien n'est pas apporté entre la dépense et l'activité professionnelle, si les frais peuvent être considérés comme déraisonnables ou si le contribuable n'apporte pas la preuve de la réalité des frais.

Enfin, s'agissant des clients des prostituées, on peut s'interroger sur la possibilité de déduction relative à des montants qu'ils auraient payés pour « massage » ou tout autre service sexuel. La question a été posée en 1998 au ministre des Finances de l'époque. L'opinion publique s'inquiétait de ce que les milieux d'affaires utilisent des services de prostitution (notamment dans des saunas ou des hôtels) en vue de faciliter la conclusion de contrats et puissent déduire ces frais à titre de frais professionnels, ce qui aurait constitué une sorte de « cofinancement indirect, par l'État, de services de prostitution »³¹. Selon le ministre, ces frais ne peuvent être déduits car ils sont considérés comme des frais de toute nature qui se rapportent à des « résidences de plaisance ou d'agrément », explicitement exclus des frais professionnels déductibles par l'article 53 du C.I.R. 92³². Même si la référence à l'article 53 n'est pas totalement convain-

²⁷ Cass., 8 octobre 1957, *Pas.*, 1958, I, 122. En l'espèce, un contribuable avait fabriqué et vendu des liqueurs au moyen d'alcool éthylique, c'est-à-dire qu'elles étaient empoisonnées. Il avait été condamné par le juge pénal à payer des dommages-intérêts. En appel, l'administration fiscale avait obtenu le refus de reconnaître ces sommes comme des dépenses déductibles en raison de la violation par le contribuable d'une loi d'ordre publique. La Cour de cassation a néanmoins renvoyé la cause devant la cour d'appel en raison du refus absolu de la déductibilité de ce type de dépenses.

²⁸ M. DE WOLF *et al.*, *op.cit.*, pp. 226 et s., n° 191-192.

²⁹ Gand, 30 octobre 2012, *V.M. c. A.C.*, www.fisconet.be.

³⁰ Cass., 31 octobre 2014, *V.M. c. A.C.*, n° F.13.0082.N, www.juridat.be. Voy. égal. F. LEDAIN, « Peu importe pour leur déduction que les frais professionnels reposent sur un comportement illicite », *Hebdo*, 24 janvier 2015, n° 2.

³¹ Question n° 1273 d'Yves LETERME du 9 mars 1998.

³² Selon le ministre: « Hormis les cas où le contribuable peut démontrer que certains frais de séances de sauna sont nécessités par son activité professionnelle en raison de l'objet de celle-ci (par exemple les frais d'une véritable séance de sauna offerte par un installateur de saunas à des clients potentiels), les frais liés aux visites à des résidences d'agrément [...] ne peuvent, eu égard aux dispositions expresses de l'article 53, 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992, aucunement être considérés comme des frais professionnels déductibles, même si ces frais sont exposés au profit de relations d'affaires. » Cette question est abordée par P.-F. Coppens dans son ouvrage sur les frais professionnels (voy. P.-F. COPPENS, *Tous les frais professionnels en 100 questions*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 399-400).

cante, on peut toutefois légitimement se poser la question du lien entre l'activité professionnelle des clients et de telles dépenses. Néanmoins, la question de la preuve de la nature réelle des services rémunérés par des dépenses génériques en faveur de la clientèle reste épineuse.

B. Revenus divers

Au titre des revenus divers, il est nécessaire de déclarer les revenus résultant de prestations quelconques, c'est-à-dire non professionnelles, même occasionnelles ou fortuites. Sont néanmoins exclus de ce champ d'application les revenus issus de la gestion normale du patrimoine privé, qui ne sont pas imposables³³.

De façon résiduelle, les revenus divers visent donc des activités complémentaires ou accessoires occasionnelles³⁴. Selon une jurisprudence du Tribunal de première instance de Namur³⁵, si l'activité sanctionnée pénalement est exercée en sus d'une activité professionnelle principale et ne vise pas à procurer un revenu stable dans le temps à l'auteur, il ne pourrait être question de revenus professionnels. Il faut alors parler de revenus divers. Aussi, un proxénète « occasionnel » ne serait pas soumis à l'imposition sur les revenus professionnels, sans préjudice d'autres impôts ni des sanctions pénales éventuelles.

La catégorie des revenus divers est donc relativement restreinte, bien qu'il semble qu'une partie de la jurisprudence admette aisément une qualification en revenus divers pour des activités considérées comme occasionnelles³⁶.

Une personne qui se prostituerait à quelques rares occasions sur une année afin d'arrondir des fins de mois pourrait/devrait déclarer ces revenus comme revenus divers. Le caractère occasionnel est apprécié par le juge. En pratique, néanmoins, cette personne pourrait être tentée de ne pas déclarer ces revenus occasionnels.

La Cour d'appel de Liège a établi que les revenus provenant d'actes constitutifs d'infractions ne seraient jamais couverts par l'exonération de la gestion du patrimoine privé, car le bon père de famille ne commettrait pas ces infractions³⁷. Ce type de revenus est donc taxé au titre de revenus divers en l'absence d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer un revenu professionnel.

En principe, des revenus purement immobiliers ne sont jamais requalifiés en revenus divers. Ils demeurent revenus immobiliers ou sont requalifiés en reve-

³³ Art. 90, 1^o, C.I.R. 92.

³⁴ Voy. aussi T.P.I. Bruges, 25 mai 2006, n^o 03/1827/A.

³⁵ Civ. Namur, 22 juin 2011, n^o 05/2302/A, *Quotidienne*, 5 mars 2012, n^o 2.

³⁶ Voy. Civ. Hasselt, 3 septembre 2003, cité par I. CORNELIS, *Hebdo*, 20 décembre 2003, n^o 5 ainsi que Namur, 22 juin 2011, n^o 05/2302/A, *Quotidienne*, 5 mars 2012, n^o 2.

³⁷ Liège, 26 mai 2005, *F.J.F.*, 2005/191.

nus professionnels. Cependant, dans le cadre de locations avec des prestations, la qualification de revenus divers pourrait être retenue.

Dès lors, le proxénète qui louerait son immeuble en offrant une série de services même occasionnellement en tirerait un revenu qui serait imposable au titre de revenu divers. Néanmoins, comme indiqué ci-dessus, la location de chambres avec prestation semble pouvoir aisément être requalifiée en revenus professionnels car cela révèle un esprit de lucre et requiert une certaine organisation³⁸. Ainsi, la Cour d'appel de Liège a confirmé que les revenus tirés de «loyers encaissés [...] en qualité de propriétaires de six immeubles à usage de salons de prostitution» constituaient des revenus professionnels, et non pas des revenus divers³⁹. La cour justifie sa décision en faisant référence à l'absence de comportement en bon père de famille, étant donné la volonté de «faire fructifier un capital par la réalisation d'actes constitutifs d'infractions», ainsi qu'au caractère suffisamment fréquent et lié des opérations⁴⁰.

De manière similaire aux revenus professionnels et aux frais professionnels y afférents, le contribuable peut en général déduire de ses revenus divers les frais qu'il a engagés pour obtenir lesdits revenus⁴¹.

II. Taxe sur la valeur ajoutée

La T.V.A. est un impôt général qui grève principalement les livraisons de biens et les prestations de services. Elle s'applique à l'ensemble des opérations économiques et juridiques nécessaires à la livraison d'un bien ou la prestation d'un service mais n'est supportée, *in fine*, que par le consommateur final par un mécanisme de déductions dont peuvent bénéficier les intermédiaires⁴².

Pour déterminer si les activités de prostitution tombent sous le champ d'application de la T.V.A., deux questions doivent être analysées. Premièrement, il y a lieu de déterminer si les personnes exerçant des activités liées à la prostitution peuvent être qualifiées d'assujettis (A). Deuxièmement, on peut s'interroger sur la qualification des activités de prostitution en tant que prestations de service.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la législation belge est fortement basée sur les règles harmonisées à l'échelle de l'Union européenne, raison pour

³⁸ P. BELLEN, « Location de chambres d'étudiants avec prestations : revenus divers ou revenus professionnels : la frontière est parfois floue », *Act. Fis.*, 2013, n° 6.

³⁹ Liège, 26 mai 2000, n° 1996/FR/292.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Art. 97, § 1^{er}, C.I.R. 92.

⁴² Ainsi, un commerçant de détail devra payer la T.V.A. à ses fournisseurs en gros et devra facturer la T.V.A. à ses clients. Ce commerçant pourra déduire de la T.V.A. qu'il a perçue en aval la T.V.A. qu'il aura payée en amont, de sorte qu'il ne reversera à l'État que la différence entre ces deux montants, bien que le client ait payé le montant total de la T.V.A. Voy. art. 1^{er}, 2 de la directive 2006/112/CE ainsi que, not., C.J.U.E., 3 mars 1988, *Bergandi*, aff. 252/86, *Rec.*, p. 1343.

laquelle il est important de s'intéresser aux règles européennes en matière de T.V.A. ainsi qu'à l'interprétation de celles-ci par la Cour de justice de l'Union européenne⁴³.

A. Assujettissement à la T.V.A.

Pour que la T.V.A. s'applique à une opération économique, il est nécessaire que l'opérateur soit assujéti à la T.V.A. L'article 4 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (C.T.V.A.) liste les caractéristiques (très larges) qu'un opérateur doit réunir pour être qualifié d'assujéti à la T.V.A. L'assujéti est une personne qui exerce une activité économique (1), de manière habituelle et indépendante, c'est-à-dire qui effectue des opérations successives, régulières (2) et en l'absence de lien de subordination (3).

1. Exercice d'une activité économique

a) L'activité de prostitution : généralités

Le C.T.V.A. ne définit pas la notion d'activité économique, mais la directive T.V.A.⁴⁴ offre une vision large de la notion, qui comprend toutes les activités de production, de commerce, de prestation de service et également des professions libérales.

À la lumière de cette définition, on peut s'interroger sur le caractère « économique » des activités des travailleurs du sexe. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice qu'une prestation de service rémunérée relève de la notion d'« activité économique ». Pour la Cour de justice, la prostitution constitue bel et bien une telle activité⁴⁵. *A priori*, la Cour de justice n'opère pas de distinction entre activités légales et illégales. Selon la Cour, le principe de neutralité fiscale ne permet en principe pas d'opérer de distinction entre activités licites et illicites⁴⁶. Par exemple, la Cour de justice a clairement établi que la T.V.A. était due en matière de produits contrefaits⁴⁷ et d'exploitation non autorisée de jeux de hasard⁴⁸.

En Belgique, la Cour d'appel de Mons s'est penchée sur un litige impliquant une S.P.R.L. exploitant des cafés et bars qui, dans sa déclaration à la T.V.A., avait mentionné dans ses revenus non soumis à la T.V.A. des prestations de prostituées⁴⁹. La cour d'appel a considéré que ces revenus étaient, *a priori*, soumis à la

⁴³ Voy. directive 2006/112/CE.

⁴⁴ Art. 9, § 1^{er}, al. 2, de la directive T.V.A.

⁴⁵ C.J.U.E., 20 novembre 2001, *Jany v. Staatssecretaris van Justicie*, aff. C-268/99, §§ 33, 49 et 50.

⁴⁶ C.J.C.E., 2 août 1993, *Lange*, aff. C-111/92, *Rec.*, 1993, p. I-4677, § 16.

⁴⁷ C.J.C.E., 28 mai 1998, *Goodwin et Unstead*, aff. C-3/97, *Rec.*, 1998, p. I-3257.

⁴⁸ C.J.C.E., 11 juin 1998, *Fischer*, aff. C-283/95, *Rec.*, 1998, p. I-3369.

⁴⁹ Mons, 22 février 2013, n° 2011/759.

T.V.A., sauf preuve contraire. En d'autres mots, c'est à la S.P.R.L. d'expliquer les raisons qui justifieraient la non-taxation.

b) Le proxénétisme et la prostitution de mineurs

Si, en raison de ses caractéristiques particulières, une activité économique illicite ne saurait entrer en concurrence avec un secteur d'activité licite, la Cour de justice considère que le principe de neutralité fiscale n'impose pas l'assujettissement à la T.V.A.⁵⁰. Dès lors, s'agissant des activités de prostitution qui tombent dans le champ de la loi pénale, les « caractéristiques particulières » de ces activités pourraient justifier leur soumission à la T.V.A. (et l'absence de déduction de la T.V.A. payée en amont)⁵¹.

À ce propos, dans l'affaire *Coffeeshop « Siberië »*, relative au paiement de la T.V.A. sur la location de tables à des fins de vente de drogue – activité illégale mais tolérée en 1999 aux Pays-Bas –, la Cour de justice a rappelé sa position selon laquelle le principe de neutralité fiscale empêche d'établir une distinction entre des activités licites et illicites lorsque celles-ci sont en concurrence⁵². En d'autres termes, afin qu'une activité ne tombe pas dans le champ de la T.V.A., il est à tout le moins nécessaire que l'activité en question soit strictement interdite. Dans ses conclusions précédant l'arrêt de la Cour, l'avocat général Fennelly admet que les revenus de la prostitution de mineurs (au sens de l'article 380, § 4, 5°, du Code pénal) et de la prostitution résultant d'un proxénétisme illicite pourraient sortir du champ d'application de la T.V.A.⁵³. En effet, de telles activités n'entreraient jamais en concurrence sur un marché licite.

S'agissant du cas spécifique de la prostitution des mineurs, cet argument est supporté par la ratification par tous les États membres de l'Union européenne de la Convention de Lanzarote, qui impose aux États parties d'ériger en infraction pénale la prostitution de mineurs de moins de 18 ans ainsi que le proxénétisme à leur égard⁵⁴. De plus, le proxénétisme fait également l'objet de la

⁵⁰ C.J.C.E., 5 juillet 1988, *Mol*, aff. C-269/86, *Rec.*, 1988, p. I-3627, § 18 ainsi que C.J.C.E., 5 juillet 1988, *Happy Family*, aff. C-289/86, *Rec.*, 1988, p. I-3655, § 20; 29 juin 2000, *Tullihallitus-Salumets*, aff. C-455-98, *Rec.*, p. I-4993 (contrebande d'alcool). Voy. égal., pour les activités des prostituées et des proxénètes, question parlementaire orale n° 9903 d'Olivier DESTREBECQ du 14 mars 2012 (Compte-rendu analytique 53, Commission des finances et du budget 434 du 14 mars 2012, p. 37).

⁵¹ B. PEETERS, « BTW op illegale transacties: de betekenis van de neutraliteit van de BTW-heffing », *T.F.R.*, 2000, pp. 262-64.

⁵² C.J.C.E., 29 juin 1999, *Coffeeshop « Siberië »*, aff. C-159/98, *Rec.*, 1999, p. I-03971, § 14.

⁵³ Conclusions de l'avocat général N. FENNELLY, 11 mars 1999, *Coffeeshop « Siberië »*, aff. C-158/98, § 17. De ce point de vue, le traitement fiscal des proxénètes semble plus favorable que le traitement des individus qui ont des activités licites. À cet égard, il a été suggéré d'augmenter significativement les pénalités lors des redressements fiscaux des proxénètes et de dommages et intérêts aux prostituées afin de prévenir l'invocation par les personnes coupables de telles infractions de leur propre turpitude pour diminuer les sommes dues.

⁵⁴ Art. 18 de la Convention du Conseil de l'Europe, signée à Lanzarote le 15 octobre 2007, sur la protection des enfants contre l'exploitation et les abus sexuels.

Convention de Varsovie, ratifiée par tous les États membres et interdisant l'exploitation de la prostitution⁵⁵. Aussi, pour des activités sexuelles offertes par des mineurs, aucun assujettissement à la T.V.A. ne devrait être possible. Similairement, les activités de proxénétisme ne sauraient être soumises à la T.V.A., bien que le service sexuel offert puisse être imposable.

Dès lors, on peut considérer que, sauf les cas d'activités strictement interdites, les activités de prostitution devraient être soumises à la T.V.A., peu importe le fait que ces activités puissent être considérées comme contraires aux bonnes mœurs ou qu'il soit difficile de vérifier si ces activités sont exercées dans le cadre d'une relation salariée ou indépendante⁵⁶.

2. *De façon habituelle*

Pour que l'opérateur économique soit assujetti à la T.V.A., il est nécessaire que son activité soit habituelle, c'est-à-dire qu'elle génère des recettes de façon permanente⁵⁷, ce qui sera apprécié par le juge dans chaque cas d'espèce.

3. *De façon indépendante*

Enfin, pour que l'opérateur économique soit assujetti à la T.V.A., il faut que l'activité soit développée dans un cadre indépendant, c'est-à-dire sans lien de subordination⁵⁸. Aussi, une prostituée qui aurait un contrat de travail avec un proxénète ne devrait pas facturer de T.V.A. en raison du lien de subordination. Néanmoins, cela n'exclut pas la considération selon laquelle, en présence d'un contrat de travail entre une prostituée salariée et un proxénète, ce soit ce dernier qui offre le service de prostitution. Dans ce cas, le proxénète serait alors (potentiellement) redevable de la T.V.A., sous réserve des limitations mentionnées au point 1.

B. **Qualification de l'activité économique : prestation de service**

Dans l'affaire *Jany*⁵⁹, la Cour de justice a considéré que la prostitution relevait de la législation applicable aux prestations de service. En l'espèce, Jany était une prostituée polonaise qui travaillait en vitrine aux Pays-Bas et qui avait introduit des demandes de permis de travail dans le cadre de l'accord d'association en vigueur à l'époque entre les Communautés européennes et la Pologne. L'État néerlandais refusait le permis de travail en considérant que les prestations de Jany ne pouvaient être assimilées à une activité économique exercée en tant

⁵⁵ Art. 4 de la Convention du Conseil de l'Europe, signée à Varsovie le 16 mai 2005, sur la lutte contre la traite des êtres humains.

⁵⁶ C.J.U.E., 20 novembre 2001, *Jany v. Staatssecretaris van Justicie*, aff. C-268/99, § 51.

⁵⁷ C.J.C.E., 4 décembre 1980, *van Tiem*, aff. C-186/89, *Rec.*, 1990, p. I-4363.

⁵⁸ S. ASTMANS, S. DE MAEIJER et G. VRANCKX, « Taxe sur la valeur ajoutée », in A. TIBERGHEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Wolters Kluwer, 2015, § 5211.

⁵⁹ C.J.U.E., 20 novembre 2001, *Jany v. Staatssecretaris van Justicie*, aff. C-268/99.

qu'indépendant en raison de leur caractère illégal, contraire aux bonnes mœurs et à l'ordre public ainsi qu'en raison de la difficulté de différencier ces prestations d'autres comportements tels que le proxénétisme.

La Cour de justice a néanmoins considéré que (i) l'illégalité prétendue s'éloignait de la vérité car l'État néerlandais tolérait et réglementait la prostitution; (ii) que la contrariété à l'ordre public ne pouvait limiter la circulation des prestataires de services qu'en raison de menace réelle et suffisamment grave, ce qui n'était *in casu* pas avéré dans la mesure où les Pays-Bas ne prenaient pas de mesures similaires de répression de la prostitution à l'égard de ses ressortissants; (iii) que le contrôle concret et effectif dépendait des moyens mis en œuvres par les États et qu'il appartenait donc à l'État néerlandais de prendre les mesures adéquates⁶⁰.

En conséquence, les activités des prostituées devraient être considérées comme des prestations de services imposables à la T.V.A. localisées à l'endroit où est établi le prestataire du service⁶¹, lorsque le client n'est pas assujéti à la T.V.A. ou, du moins, agit en dehors d'une activité économique.

III. Après la fraude...

En cas de fraude fiscale (par exemple en raison de l'absence de déclaration à l'impôt sur les revenus et/ou à la T.V.A.), les acteurs pourraient soit tenter de blanchir l'argent (A), soit décider de le régulariser (B).

A. Blanchiment de capitaux

Le blanchiment illicite de capitaux comprend la dissimulation de l'origine illicite de l'argent ou de l'argent lui-même ainsi que la simple détention ou l'utilisation d'argent dont un individu connaît l'origine illicite⁶². La participation, la complicité, la tentative et l'incitation à commettre de tels actes constituent également du blanchiment de capitaux. Il s'agit d'une infraction pénale⁶³. L'origine de l'argent est qualifiée d'illicite lorsqu'il provient notamment de la commission d'une infraction liée à l'exploitation de la prostitution, à la traite des êtres humains ou d'une fraude fiscale⁶⁴.

D'une part, la prostitution pourrait servir de voie pour blanchir de l'argent sale. On peut en effet imaginer qu'une personne déclare des revenus comme issus de la prostitution légale sous le couvert de l'absence d'écrits dans le monde du

⁶⁰ *Ibid.*, §§ 57 et s.

⁶¹ Art. 21 C.T.V.A.

⁶² Art. 5, § 1^{er}, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

⁶³ Art. 505 C. pén.

⁶⁴ Art. 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993.

sexe, alors que ces revenus proviennent d'autres activités illicites telles que le terrorisme, la criminalité organisée, le trafic de stupéfiants, d'armes ou de marchandises ou de fraudes fiscales graves, comme les carrousels T.V.A⁶⁵. Il s'agirait là de blanchiment de capitaux, bien entendu interdit.

D'autre part, la prostitution, en particulier le proxénétisme et la prostitution de mineurs, peut constituer l'infraction principale que le blanchiment a pour objectif de dissimuler. En d'autres termes, toute utilisation de l'argent issu de l'exploitation de la prostitution constituera un blanchiment illégal de capitaux.

Par contre, aucune règle ne semble interdire à une prostituée indépendante qui aurait évité l'impôt d'utiliser l'argent qu'elle a gagné, à la condition qu'il ne s'agisse pas d'une fraude fiscale grave, par exemple en raison du faible montant évité⁶⁶.

B. Régularisation fiscale

Les prostituées pourraient essayer de régulariser leur situation fiscale après avoir évité illicitement l'impôt (1). Toute utilisation de l'argent issu de l'exploitation de la prostitution constituant une infraction pénale, les proxénètes pourraient être tentés de régulariser leur situation fiscale alors que des poursuites pénales sont pendantes ou terminées (2).

1. La régularisation fiscale des prostituées

Depuis la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale⁶⁷, il est clairement établi que les revenus tirés de l'exploitation de la prostitution ne pourraient être régularisés fiscalement⁶⁸. Cet apport législatif appelle trois commentaires succincts.

Premièrement, les prostituées pourraient le cas échéant régulariser des revenus dans ce cadre. C'est bien l'exploitation de la prostitution et non la prostitution elle-même qui est visée.

Deuxièmement, la loi consacre le principe de taxation des revenus liés à l'exploitation de la prostitution, confirmant l'indifférence du droit fiscal au caractère illicite de l'activité.

Troisièmement, si l'État banalise la fraude et avoue sa faiblesse par la possibilité de régularisation, l'impossibilité de régulariser l'exploitation de la pros-

⁶⁵ Exposé des motifs de la loi du 7 avril 1995 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, *Doc. parl.*, Sénat, 1994-1995, n° 1323-1, p. 3.

⁶⁶ Sur la portée de la notion de fraude fiscale grave, nous renvoyons à S. SCARNA, « Blanchiment et fraude fiscale grave, organisée ou non », *R.G.C.F.*, 2014, pp. 75-85.

⁶⁷ *M.B.*, 29 juillet 2016, p. 46 367 ; *erratum M.B.*, 27 septembre 2016, p. 67 286.

⁶⁸ Art. 11 de la loi du 21 juillet 2016.

stitution marque au contraire une position forte du droit à l'encontre de ces pratiques⁶⁹.

2. La régularisation fiscale en lien avec le droit pénal

Comme mentionné *supra*, les revenus tirés de l'exploitation de la prostitution ne sauraient être régularisés fiscalement.

Par conséquent, on peut s'interroger sur l'interaction éventuelle entre les poursuites pénales et les poursuites fiscales à l'encontre d'un proxénète. En principe, une collaboration entre les autorités de poursuites pénales et administratives dans le cadre de la fraude fiscale est établie par la consécration du principe *electa una via*⁷⁰. Ce principe permet d'éviter au contribuable d'être sanctionné deux fois pour un même comportement, en respect du principe *ne bis in idem*⁷¹.

Néanmoins, lorsque le proxénète a été condamné pénalement avant de recevoir la visite de l'administration fiscale, celle-ci n'appliquera pas le principe *ne bis in idem* et pourra initier des procédures nouvelles, en établissant les montants éludés de façon indépendante :

«Le premier juge a également constaté que dans un litige précédent l'assujetti n'avait pas été condamné [...] pour fraude fiscale mais pour des infractions pénales dont notamment le blanchiment de capitaux et que, par conséquent, en ce qui concerne la détermination du chiffre d'affaires en matière de T.V.A., [le jugement précédent] n'avait pas autorité de chose jugée.»⁷²

Si la confiscation spéciale, qui constitue une peine⁷³, a été prononcée dans le cadre d'une affaire de proxénétisme, les impôts sur le montant saisi et confisqué seront quand même dus. Premièrement, malgré la confiscation, le revenu aura tout de même été effectivement perçu. Deuxièmement, le principe *ne bis in idem* ne trouvera pas à s'appliquer, dans la mesure où deux comportements

⁶⁹ Projet de loi visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale, *Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, n° 54-1738/11; amendements n°s 6 et 14 suggérés par le Conseil d'État, introduits par l'opposition et adoptés à l'unanimité en commission pour respecter les règles de répartition de compétences en matière fiscale.

⁷⁰ Le principe a été introduit dans le Code d'instruction criminel par la loi du 21 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale, publiée au *Moniteur belge* du 22 octobre 2012. Voy. art. 29, al. 3, du Code d'instruction criminelle: «Le directeur régional [...] peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation.»

⁷¹ Voy. E. CECI et A. LECOCQ, «*Una Via*: vers une adaptation nécessaire du système?», *Lettre d'info actualités fiscales*, 2014, n° 27; A. LECOCQ et E. CECI, «Réforme *Una Via*: le dessus de l'iceberg», *Dr. pén. entr.*, 2013, n° 1, pp. 3-25; A. MANSERI, «*Ne Bis In Idem* et *Electa Una Via*. Le droit pénal à la croisée des chemins», *Dr. pén. entr.*, 2015, n° 3, pp. 205-222. Voy. aussi C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014.

⁷² Anvers, 1^{er} mars 2016, R.G. n° 2014/AR/2549.

⁷³ Cass., 13 mai 2015, n° P. 15.0216.F.

distincts sont adoptés en violation de la loi : d'une part, le proxénète aura exploité la prostitution d'autrui et d'autre part, il aura évité l'impôt⁷⁴. Aussi, les *confiscations* ne sauraient constituer des frais professionnels déductibles et l'impôt sur le revenu sera donc dû dans tous les cas⁷⁵.

Conclusion – Le droit fiscal : un droit neutre mais moralisateur ?

La fiscalité des revenus de la prostitution et des activités qui y sont liées, au-delà de son caractère technique, soulève des questions éthiques. En taxant ces revenus et en permettant – dans une certaine mesure – que les frais professionnels en lien avec ces activités soient déduits, le législateur belge ne reconnaît-il pas, indirectement, ces activités, malgré qu'elles puissent faire l'objet de poursuites pénales ? On pense à la prostitution de mineurs ou aux activités de proxénétisme. Comme le souligne l'avocat général Fennely dans ses conclusions dans l'affaire *Coffeeshop « Sibérië »* :

« Nous retrouvons, sous-jacent à cette question, le dilemme moral qui consiste à se demander s'il est vrai que taxer une activité revient à l'avaliser. La plupart des systèmes juridiques ont depuis longtemps résolu cette question en choisissant de ne pas céder aux scrupules d'ordre moral que fait naître le paradoxe d'accorder une prime à la criminalité en l'exonérant d'imposition. »⁷⁶

Le droit fiscal est de prime abord neutre par rapport à la prostitution, en intégrant cette activité dans son champ d'application, que ce soit à l'impôt sur les revenus ou à la T.V.A. Néanmoins, cette neutralité présente différentes exceptions. Ainsi, à titre d'exemple, en matière d'impôt sur les revenus, les frais se rapportant à des services de prostitution ne devraient pas pouvoir être déduits à titre de frais professionnels par des hommes d'affaires utilisant ces services pour faciliter la conclusion de contrats. Par ailleurs, le législateur a récemment exclu toute possibilité de régularisation fiscale dans l'hypothèse de revenus issus de l'exploitation de la prostitution, en particulier le proxénétisme. Ces exceptions trahissent la conception du législateur selon laquelle la prostitution n'est pas une activité économique comme une autre, que les prostituées sont rarement indépendantes mais généralement dans une situation de nécessité ou d'esclavage⁷⁷. Dès lors, même si le droit fiscal ne stigmatise pas en principe les activités liées à la prostitution, on ne peut affirmer qu'il les « moralise » en leur octroyant la reconnaissance d'un statut juridique spécifique.

⁷⁴ E. DE FORMANOIR, « Imposition de revenus illicites et confiscation », R.G.C.F., 2010, liv. 6, pp. 432-436.

⁷⁵ Art. 53, 6°, C.I.R. 92.

⁷⁶ Conclusions de l'avocat général N. FENNELLY, 11 mars 1999, *Coffeeshop « Sibérië »*, aff. C-158/98, § 1^{er}.

⁷⁷ C. VILLEY, « La fiscalité et la prostitution en France », in *La prostitution. Quarante ans après la Convention de New York*, op. cit., pp. 261-272.