

■ Editorial : Le contrôle fiscal dans une société en transition, par Michel **BOUVIER**

LE CONTRÔLE FISCAL DES ENTREPRISES

- Allocation d'ouverture, par Christian **ECKERT**
- Les difficultés du contrôle fiscal des entreprises en France et ses améliorations possibles, par Olivier **FOUQUET**
- Le juge fiscal face à la règle comptable : La connexion fiscal-comptable ne serait-elle, au fond, qu'une forme d'union libre ?, par Émilie **BOUDAM-TOGNETTI**
- Contrôle fiscal et PME, par Gérard **ORSINI**
- Les enjeux du contrôle fiscal pour l'administration, par Olivier **SIVIEUDE**
- Le nouveau capitalisme et l'évitement fiscal, par Jean-Marie **MONNIER**
- Le rôle des experts-comptables, par Philippe **ARRAUD**
- Le rôle des commissaires aux comptes dans les contrôles fiscaux et dispositifs contentieux, par Yves **NICOLAS**
- Les droits et obligations des entreprises vérifiées, par Martin **COLLET**
- Quel équilibre des droits et obligations des entreprises vérifiées en Belgique ?, par Marc **BOUREOIS** et Céline **VERSCHURE**
- Le contrôle fiscal : Propos informels du Directeur général des finances publiques, par Bruno **PARENT**
- Prix de transfert et BEPS, par Philippe **THIRIA**
- **DOSSIER SPÉCIAL : MODERNISER L'IMPÔT**
- L'assistance de la Cour des comptes dans l'évaluation des politiques fiscales, par Xavier **CABANNES**
- La fiscalité comportementale : quelle place ?, par Christian **BABUSIAUX**
- Les nouvelles formes de contrôle fiscal en France, par Medhi **DJOURI**
- Quel nouveau civisme fiscal en France ?, par Alexandre **DUMONT**
- **CHRONIQUE DE GOUVERNANCE BUDGÉTAIRE**
- La loi de finances 2017, par Christophe **PIERUCCI**
- Faire la transparence sur le train de vie des élus : les pistes de réflexion du député Charles de Courson, propos recueillis par Matthieu **CARON**
- Le diable est-il dans l'annexe ? Les risques budgétaires des PPP saisis par le traitement des passifs éventuels, par Frédéric **MARTY**
- Les comptes des partis politiques. État des lieux des incertitudes et des enjeux, par Jean-François **KERLÉO**
- **CHRONIQUE DE GOUVERNANCE BUDGÉTAIRE COMPARÉE**
- La dématérialisation de la commande publique au Maroc : une réforme au service de l'innovation et de la transparence, par Abdelkrim **GUIRI**
- **CHRONIQUE FISCALE**
- À propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit : retour sur les paradoxes de la subjectivisation du droit fiscal, par Anne-Charlène **BEZZINA**
- Fiscalité et santé publique, par Raphaël **PELLAS**
- **CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE**
- Tarification des services publics locaux : le forfait peut-il rester impuni ?, par Thomas **EISINGER**
- **CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIÈRE CONSTITUTIONNELLE**
- Décisions du Conseil constitutionnel intervenues en 2016 en matière fiscale, par André **BARILARI**
- **CHRONIQUE BIBLIOGRAPHIQUE**
- Vient de paraître



ISSN 0294-0833
ISBN 978-2-275-05580-0

51 €

REVUE FRANÇAISE DE

FINANCES PUBLIQUES

LEXTELSEN

N° 138 – Mai 2017

LE CONTRÔLE FISCAL DES ENTREPRISES

DOSSIER SPÉCIAL : MODERNISER L'IMPÔT
CHRONIQUE DE GOUVERNANCE BUDGÉTAIRE
CHRONIQUE DE GOUVERNANCE BUDGÉTAIRE COMPARÉE
CHRONIQUE FISCALE
CHRONIQUE DE GOUVERNANCE FINANCIÈRE LOCALE
CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIÈRE
CONSTITUTIONNELLE

REVUE FRANÇAISE DE
**FINANCES
PUBLIQUES**

REVUE FONDÉE EN 1983
PAR MICHEL BOUVIER ET MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN

CONSEIL SCIENTIFIQUE

France

Paul Anselek
Jean Arthuis
Pierre Beirame
Jean-François Bernicot
Bernard Castagnède
Henry-Michel Crucis
Christian Descheenaeker
Jean-Pierre Duprat
Guy Gilbert
Marcel Gauchet
Olivier Fouquet
Xavier Gréffe
Robert Hertzog
Philippe Josse
Pierre Joxe
Danièle Lámartque
Alain Lambert
Dominique Lamot
Michel Lascombe
Bertrand Mathieu
Didier Migaud
Joël Molimier
Philippe Parini
Michel Prat
Xavier Prétot
Augustin de Romanet

Étranger

Jón R. Blöndal (OCDE)
Dominique Boutié (FMI)
Hongying Cai (Chine)
Diego Marin Barnevo-Fabo (Espagne)
José Mauricio Conti (Brésil)
Misabel Abreu Machado Derzi (Brésil)
Adriano Di Piero (Italie)
João Gilmore (USA)
Hugo González Cano (Argentine)
Nael Hepworth (GB)
Estevao Horyath (Brésil)
Georgiy N. Kutsuni (Russie)
André Lareau (Canada)
Jun Ma (Chine)
Nicaise Mede (Afrique de l'Ouest)
Taha Oudghiri (Maroc)
Giuseppe Pagano (Belgique)
Pascal Saint Annans (OCDE)
José Tavares (Portugal)
Ngo The Chi (Viêtnam)

COMITÉ DE RÉDACTION

Jean-Luc Albert
Edward Arkwright
Ludovic Ayrault
André Barilari
Julie Benetti
Nourredine Bensouda
Michel Bouvier
Jean-Pierre Camby
Xavier Cabannes
Marine Camiade
Martin Collet
Étienne Douat
Vincent Dussart
Marie-Christine Esclassan
Benoît Jean-Antoine
Sébastien Jeannard
Igor Mauler Santiago
Gilbert Orsoni
Luc Saïdi
Stéphane Thébault
Frank Waserman

DIRECTION

Marie-Christine Esclassan

ADMINISTRATION

L.G.D.J. - Lextenso éditions
70, rue du Gouverneur Général Éboué, 92131 Issy-les-Moulineaux Cedex
Tél. : 01 40 93 40 00 - Télécopie 01 41 08 12 39
Relation clients : Tél. : 01 40 93 40 40 - Fax : 01 41 09 92 10
abonnements@lextenso.fr

Directeur de la publication : Emmanuelle Filiberti
(secrétaire de la revue : Christine Moritz)

Assistante d'édition : Sylvie Mauzen
sylvie.mauzen@lextenso.fr

ISSN 0294 - 0833 - CPPAP : n° 1018 T 83692
Imprimerie France Ouecry - ZA Les Grands Camps - 46090 Mercuès
Revue trimestrielle - Dépôt légal : Mai 2017 - N° d'imprimeur : 70264
Imprimé en France



DANGER

Quel équilibre des droits et obligations
des entreprises vérifiées en Belgique ?

Marc BOURGEOIS* et Céline VERSSCHEURE**

« Appliquez-vous à garder en toute chose le juste milieu »

CONFUCIUS

RÉSUMÉ

Afin de permettre à l'Administration fiscale d'établir l'impôt, la loi attribue à ses agents des pouvoirs de contrôle. Ceux-ci ne sont toutefois pas absolus : ils doivent être exercés dans des délais déterminés et respecter certaines balises. Il arrive parfois que l'Administration excède les limites de ses pouvoirs. Qu'advient-il des preuves ainsi récoltées : peuvent-elles être utilisées ou doivent-elles être écartées ?

In order to allow the tax administration to establish the tax, the law assigns to its agents supervisory powers. However, they are not absolute: they must be exercised within certain time limits and must respect certain guidelines. Occasionally, the Authority may exceed its powers. What happens to the evidence thus gathered: can it be used or should it be discarded?

* Professeur à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, Co-président du Tax Institute de l'Université de Liège.

** Assistante-chercheuse à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège.

INTRODUCTION

Le droit fiscal s'articule entre, d'une part, l'intérêt général et la nécessité de garantir une juste perception de l'impôt et, d'autre part, l'obligation de respecter les droits fondamentaux des contribuables tels que le droit à la vie privée ou encore le droit à un procès équitable¹.

La présente contribution a pour objet d'examiner succinctement quels sont, en Belgique, les droits et obligations des contribuables face à l'Administration fiscale, dans le cadre des investigations menées par celle-ci en ce qui concerne les impôts sur les revenus. Plus spécifiquement, il s'agit d'identifier « l'équilibre » qui existe entre les prérogatives et contraintes de chacun d'eux. Nous étudierons, dans ce contexte, l'évolution jurisprudentielle qui s'opère actuellement en droit belge en matière d'admissibilité de preuves recueillies illégalement et le rôle central du juge dans la balance des intérêts en présence.

Nous entamerons le présent rapport par une brève présentation de la procédure fiscale applicable en Belgique ainsi que des délais et pouvoirs d'investigation qui encadrent l'action de l'Administration fiscale en matière d'impôts sur les revenus (Chapitre I^{er}). Nous examinerons ensuite le sort réservé aux preuves recueillies illégalement (Chapitre II).

Chapitre I^{er}
APERÇU GÉNÉRAL DU CADRE LÉGAL RELATIF
AU CONTRÔLE FISCAL
EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS

Dans le cadre de ce premier chapitre, nous décrivons brièvement la procédure applicable, en droit belge, lors d'un redressement fiscal à l'impôt sur les revenus (I.). Nous examinerons ensuite les différents délais qui conditionnent la régularité de l'établissement de l'impôt (II.). Nous passerons enfin en revue les différents pouvoirs d'investigation dont le législateur belge a doté l'Administration fiscale (III.).

1. TRAVERSA E. et FRANSEN Ch., « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », in *Le Contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthémis, 2015, p. 9.

I. La procédure en matière d'impôts sur les revenus : éléments généraux

En Belgique, les contribuables assujettis à l'un des quatre impôts sur les revenus (impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, impôt des personnes morales et impôt des non-résidents) sont en principe tenus de rentrer *chaque année* une déclaration (art. 305 du Code des impôts sur les revenus – ci-après : « CIR/92 »)².

Si cette déclaration est introduite dans les *formes* et *délais* prescrits aux articles 307 à 311 du CIR/92, elle est régulière et est dès lors revêtu d'une *présomption d'exactitude* à l'égard de l'Administration fiscale. Cette présomption implique qu'il appartient à l'Administration de démontrer l'inexactitude des données déclarées. En d'autres termes, la charge de la preuve lui incombe. La portée de cette présomption est cependant *limitée* aux seuls revenus déclarés à l'exclusion donc des éléments déductibles : frais professionnels (art. 49 CIR/92) ; pertes professionnelles (art. 23, 78 et s., 206 et 207 CIR/92, etc.).

Un contribuable ne déposant pas de déclaration ou déposant une déclaration incomplète, inexacte ou tardive s'expose à diverses sanctions dont notamment³, nous allons le voir, le recours, par l'Administration, à la procédure de la taxation d'office, laquelle implique un renversement de la charge de la preuve.

Lorsque l'Administration fiscale entend contrôler un contribuable et éventuellement revoir sa base imposable, il convient de distinguer selon que ce dernier a ou non rentré une déclaration fiscale régulière. En effet :

– Soit le contribuable a déposé (par voie électronique, le cas échéant) une *déclaration régulière* et, dans ce cas, l'Administration doit, si elle veut redresser ce contribuable, recourir à la *procédure de rectification*

2. L'article 306 du CIR/92 permet de dispenser certaines catégories de contribuables de l'obligation de souscrire une déclaration à l'impôt des personnes physiques. Ceux-ci reçoivent une « proposition de déclaration simplifiée » établie par l'Administration fiscale elle-même (voy. également l'art. 178 de l'arrêté d'exécution du CIR/92). Il s'agit principalement de contribuables qui perçoivent, pour l'essentiel, des revenus dits de remplacement (pensions, allocations de chômage, etc.).

3. Le contribuable s'expose également à d'autres sanctions telles que :

- la prolongation des délais d'imposition (cf. *infra* : art. 354 CIR/92) ;
- l'application des accroissements d'impôt (de 10 à 200 %) et d'amendes administratives (art. 444 et 445 CIR/92 – art. 225 et s. de AR/CIR/92) ;
- l'article 449 du CIR/92 prévoit également que celui qui contrevient aux dispositions du CIR/92 ou des arrêtés d'exécution, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, s'expose à une peine d'emprisonnement de huit jours à deux ans et à une amende de 250 € à 12 500 €, ou l'une de ces peines seulement.

(art. 346 CIR/92)⁴. Il appartient dans ce cas à l'Administration de démontrer l'inexactitude des revenus déclarés par le contribuable en utilisant, dans un délai limité, les moyens d'investigation et de preuve mis à sa disposition.

— Soit le contribuable n'a pas rentré de déclaration régulière⁵ et, dans ce cas, l'Administration est autorisée à recourir à la procédure de taxation d'office (art. 351 et s. CIR/92)⁶, ce qui entraîne, nous l'avons dit, un renversement de la charge de la preuve (art. 352 CIR/92)⁷. Cette procédure permet au fisc d'établir, dans un certain délai, une imposition sur le montant des revenus imposables qu'il peut présumer sur la base des données dont il dispose. L'imposition d'office ne peut néanmoins être arbitraire.

Ces deux procédures (procédure de rectification et procédure d'imposition d'office) vont déclencher un cycle qui se subdivise en plusieurs étapes : la phase précontentieuse (1.), la phase du contentieux administratif (2.) et, éventuellement, la phase du contentieux judiciaire (3.).

1. La première phase débute par l'envoi par l'Administration fiscale d'un avis de rectification ou d'une notification d'imposition d'office, selon le cas (art. 346 et 351 CIR/92). Ces documents font débiter des pourparlers et des échanges de points de vue entre l'Administration fiscale (« le contrôleur ») et le contribuable.

L'avis de rectification et la notification d'imposition d'office doivent être suffisamment motivés. La finalité de cette obligation est bien entendu de permettre au contribuable de se défendre en connaissance de cause⁸.

Le contribuable peut marquer son approbation avec la rectification envisagée s'il l'estime fondée. Dans l'hypothèse, toutefois, où il ne serait pas d'accord avec la position de l'Administration, il dispose d'un délai d'un mois pour adresser son désaccord motivé (art. 346, al. 3 et 351, al. 3 CIR/92).

4. KONING Fr., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, Waterloo, Kluwer, 2015, p. 435 et s.

5. Le recours à la procédure d'imposition d'office est également possible lorsque le contribuable n'a pas répondu à une demande de renseignements (cf. *infra* : art. 316 CIR/92) ou n'a pas communiqué ses livres et documents (cf. *infra* art. 315 CIR/92) ou encore n'a pas répondu à un avis de rectification.

6. Le recours à la procédure d'imposition d'office n'est pas une obligation pour l'Administration fiscale. Elle pourrait décider de recourir à la procédure de rectification (art. 346 CIR/92) même en cas de déclaration irrégulière. Cela reste rare dans les faits.

7. KONING Fr., *op. cit.*, p. 485 et s.

8. Voy. Anvers, 20 janvier 2004, disponible sur www.fiscalnet.be.

Le délai d'un mois est un délai préfix, c'est-à-dire que l'Administration fiscale ne peut enrôler l'impôt avant l'expiration de ce délai, éventuellement prolongé pour de justes motifs, à peine de nullité de la cotisation. Il ne peut être dérogé au respect du délai d'un mois sauf si « le contribuable a marqué son accord par écrit sur la rectification de sa déclaration ou si les droits du Trésor sont en péril pour une cause autre que l'expiration des délais d'imposition » (art. 346, al. 3 CIR/92). Le sens de ces dérogations a fait l'objet d'une abondante jurisprudence.

Si l'Administration ne peut accepter les arguments développés par le contribuable dans son désaccord, cette phase précontentieuse se clôture par la notification de la décision de taxation, l'enrôlement et l'envoi consécutif au contribuable de son avertissement-extrait de rôle⁹. Il convient de noter que la dette fiscale naît par et au moment de l'enrôlement. La notification de la décision de taxation doit également être motivée afin de faire connaître au contribuable « les raisons pour lesquelles l'administration ne suit pas les arguments qu'il a évoqués dans sa réponse à l'avis de rectification »¹⁰. Cette dernière exigence, à charge de l'administration, a été introduite durant l'année 2000 en vue de compléter la protection du contribuable et de consolider l'utilité et l'efficacité du dialogue entre lui et l'autorité administrative relativement au montant de l'impôt dû.

2. Si le contribuable entend poursuivre la contestation, il dispose d'un délai de six mois pour introduire une réclamation devant le conseiller général territorialement compétent (art. 366 et s. CIR/92).

Cette réclamation doit être écrite, signée, motivée et adressée dans la langue de la région linguistique concernée. Dans le cadre de cette réclamation, il est possible de demander à être entendu par le fonctionnaire instructeur ainsi que de consulter le dossier administratif.

Cette seconde phase dite du contentieux administratif se clôture par une décision du conseiller général. En principe¹¹, il s'agit soit d'une décision de rejet si ce dernier n'accepte pas les arguments du contribuable soit d'une décision de dégrèvement s'il les accepte.

9. Un avertissement extrait de rôle correspond à un titre exécutoire que le fisc s'attribue à lui-même en vertu du privilège du préalable.

10. Voy. Civ., Liège, 19 février 2004.

11. Le conseiller général peut également prendre une décision d'annulation lorsque l'imposition n'a pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription. Dans ce cas, l'Administration peut, dans les trois mois, établir à charge du même redevable une nouvelle cotisation même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est écoulé, et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive (voy. art. 355 CIR/92). Cette règle se justifie par les principes constitutionnels de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt.

3. Dans l'hypothèse d'un rejet, le contribuable a encore la possibilité de porter sa contestation devant les juridictions judiciaires (auprès du Tribunal de première instance territorialement compétent) via le dépôt d'une *requête contradictoire en matière fiscale* (art. 1385 *decies* et *undecies* du Code judiciaire).

En Belgique, toutes les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt (quel que soit l'impôt) relèvent de la compétence exclusive du pouvoir judiciaire. Il existe deux degrés de juridiction. En première instance, le Tribunal de première instance est la juridiction devant laquelle le litige fiscal peut être porté. Il est ensuite possible, tant pour le contribuable que pour l'Administration, de formaliser un appel devant la Cour d'appel¹². Un pourvoi en cassation peut enfin être diligenté auprès de la Cour de cassation (laquelle n'examine pas le « fond » du litige mais se limite à contrôler la légalité de la décision judiciaire faisant l'objet du pourvoi).

II. Les délais procéduraux

En matière d'impôts sur les revenus, c'est l'enrôlement qui permet de donner naissance concrètement et administrativement à la dette fiscale.

Il convient de distinguer trois types de délais qui s'inscrivent, le cas échéant, avant ou après l'enrôlement.

L'État doit d'abord établir l'impôt, c'est-à-dire le montant de la dette fiscale due par un contribuable. Cela doit se faire dans un certain délai, en fonction des circonstances de l'espèce. On parle de *délais d'imposition*¹³ (II.1.). Ces délais d'imposition sont intimement liés aux *délais d'investigation*¹⁴ dans le cadre desquels l'Administration peut effectuer ses enquêtes fiscales (II.2.). Ensuite, si le contribuable ne paie pas spontanément le montant d'impôt dû par lui, les pouvoirs publics peuvent entamer des mesures de poursuites sur la base du titre

12. Il convient de noter que lorsqu'une décision du conseiller général fait l'objet d'un recours en justice et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Durant ce délai, l'Administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une « cotisation subsidiaire » à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive (voy. les articles 356 et s. CIR/92). Cette règle se justifie par les principes constitutionnels de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt.

13. KONING Fr., *op. cit.*, p. 41 et s.

14. KONING Fr., *op. cit.*, p. 143 et s.

qu'ils se sont délivrés eux-mêmes, à savoir le rôle. Ces poursuites doivent également avoir lieu dans un certain délai. On parle de *délais de recouvrement*¹⁵ de l'impôt. Ce délai, qui est de cinq ans et qui est prévu aux articles 443 *bis* et s. du CIR/92, ne sera pas examiné dans la présente contribution.

II.1. Délais d'imposition

En matière d'impôts sur les revenus, les délais pour établir l'impôt sont de plusieurs types suivant les circonstances. Traditionnellement, l'on distingue le délai ordinaire de 18 mois (art. 353 et 359 CIR/92), les délais extraordinaires de trois ou sept ans (art. 354. al. 1^{er} et al. 2 CIR/92) et les délais spéciaux de l'article 358 du CIR/92.

1) Délai ordinaire de dix-huit mois

Conformément à l'article 359 du CIR/92 :

« L'exercice d'imposition commence le 1^{er} janvier et finit le 31 décembre suivant. Toutefois, l'impôt dû pour un exercice d'imposition peut être valablement établi jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition ».

L'Administration fiscale dispose donc de dix-huit mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour enrôler l'impôt¹⁶. Ce délai ne peut toutefois être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service de taxation compétent (art. 353 CIR/92).

Ce délai n'est applicable que dans l'hypothèse où le contribuable a déposé une déclaration régulière. À défaut de déclaration régulière, l'on tombe automatiquement dans le champ d'application des délais extraordinaires.

15. Voy. pour de plus amples informations : PIROTTE N., *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée*, Diegem, Kluwer, 2000, 181 p. ; PIROTTE N., *Le recouvrement de l'impôt sur les revenus et de la taxe sur la valeur ajoutée. Chronique approfondie de jurisprudence 2000-2015*, Bruxelles, Larcier, 2016, 544 p. ; MORIS M., *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthémis, 2014, p. 319 et s.

16. Exemple : Pour la période imposable/Revenus 2015 – Exercice d'imposition 2016 – L'Administration peut enrôler au plus tard le 30 juin 2017.

2) Délai extraordinaire de trois ans

Le délai de trois ans n'est applicable qu'en cas d'absence de déclaration régulière ou en cas de déclaration inexacte (c'est-à-dire dans l'hypothèse où l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus et autres éléments déclarés dans une déclaration régulière quant à la forme et aux délais). En effet, d'après l'article 354, al. 1^{er}, du CIR/92 :

« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration répondant aux conditions de forme et de délais prévues aux articles 307 à 311, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 être établi pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû. (...) ».

Comme on le voit, l'impôt peut, dans ce cas, être établi dans un délai de trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition¹⁷.

A noter qu'il existe toutefois certaines exceptions à cette règle générale. Ainsi, lorsque le contribuable a contesté administrativement l'impôt mis à sa charge et introduit une réclamation régulière dans le délai de trois ans en question (art. 354, al. 4 CIR/92), ce délai d'imposition est prolongé d'une période égale à celle qui s'étend entre la date d'introduction de la réclamation et celle de la décision directoriale sans que cette prolongation puisse être supérieure à six mois.

3) Délai extraordinaire de sept ans en cas de fraude fiscale

L'article 354, al. 2, du CIR/92 dispose que :

« Ce délai de trois ans est prolongé de quatre ans en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ».

Il y a « intention frauduleuse » lorsque l'infraction est commise dans le but de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite, le plus souvent au détriment d'une personne ou de la collectivité. Cet avantage est, dans la plupart des cas, l'impôt éludé. Il y a « dessein de

17. Exemple : Période imposable/Revenus 2015 – Exercice d'imposition 2016 – L'Administration peut enrôler au plus tard le 31 décembre 2018.

nuire » lorsque l'infraction est commise avec la volonté de causer un dommage, même sans que l'intéressé retire un avantage quelconque de son comportement.

Ces deux termes sont de stricte interprétation et requièrent une intention spéciale (élément moral) dont le juge vérifie, le cas échéant, l'existence. En toute hypothèse, l'intention frauduleuse doit être établie sur la base de faits connus et certains¹⁸.

4) Les quatre délais extraordinaires d'imposition de l'article 358 du CIR/92

En adoptant l'article 358 du CIR/92, le législateur fiscal a doté l'Administration de pouvoirs d'imposition exorbitants. Cette dernière a en effet, sur cette base, la possibilité d'enrôler l'impôt ou un supplément d'impôt dans quatre cas déterminés (et ce, bien après l'expiration des délais d'imposition de trois ou de sept ans évoqués ci-avant)¹⁹. Cette

18. KONING Fr., *op. cit.*, p. 63 et s.

19. « Art. 358 :

§ 1^{er}. L'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi, même après l'expiration du délai prévu à l'article 354, dans les cas où :

1° un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application des impôts sur les revenus dans le chef d'un contribuable déterminé font apparaître que ce contribuable a contrevenu aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution en matière de précomptes mobilier ou professionnel, au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation de l'infraction ;

2° soit l'obtention d'informations de l'étranger, pour lequel un fondement juridique existe qui régle les échanges d'informations et sur lequel ce fondement juridique se rapportant à un impôt est d'application, soit le contrôle visé à l'article 333/2 suite à l'obtention de telles informations fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés en Belgique ;

a) au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge ;

b) en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire, au cours d'une des sept années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge ;

3° une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action ;

4° des éléments probants font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration.

5° des impôts sont encore dus à la suite d'une procédure amiable en application d'une convention internationale préventive de la double imposition ou d'une procédure en application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990.

§ 2. Dans les cas visés au § 1^{er}, 3^o, 4^o et 5^o, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les douze mois à compter de la date à laquelle :

1° l'infraction visée au § 1^{er}, 1^o, a été constatée ;

disposition est parfois qualifiée de « monstre juridique » dès lors que la dette d'impôt peut devenir quasiment imprescriptible²⁰.

Jusqu'à il y a peu, l'article 358 laissait inchangé les délais d'investigation (dont nous parlerons plus loin). Par conséquent, les informations transmises dans le cadre de l'une des hypothèses visées à l'article 358 du CIR/92 devaient être suffisamment précises afin d'éviter à l'Administration toute investigation complémentaire en dehors du délai de 3 ans (éventuellement prolongé de 4 ans). Toutefois, depuis une loi de juillet 2016²¹, le législateur a étendu dans un cas précis de l'article 358 du CIR/92²² les délais d'investigation de l'Administration fiscale²³.

II.2. Délais d'investigation

Les délais d'investigation correspondent aux délais dont dispose l'Administration pour effectuer ses enquêtes et vérifications en vue d'établir l'impôt ou le supplément d'impôt. Ceux-ci sont définis à l'article 333 du CIR/92.

1) Délai de trois ans

En vertu de l'article 333, al. 2 du CIR/92, l'Administration n'a le droit d'exercer ses pouvoirs d'investigation et de contrôle que pendant la période imposable ainsi que durant le délai d'imposition de trois ans et ce, sans préavis obligatoire au profit du contribuable.

²⁰ la décision dont l'action judiciaire visée au § 1^{er}, 3^e, a fait l'objet, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours ;
³° les éléments probants visés au § 1^{er}, 4^e, sont venus à la connaissance de l'administration ;

⁴° la procédure visée au § 1^{er}, 5^e, est terminée.
³ Dans le cas visé au § 1^{er}, 2^e, l'impôt ou le supplément d'impôt doit être établi dans les vingt-quatre mois à compter de la date à laquelle les informations visées au § 1^{er}, 2^e, sont venues à la connaissance de l'administration belge ».

20. BALTUS M., « Le délai exceptionnel d'imposition des revenus révélés par une action judiciaire – un monstre juridique », JDF, 1984, p. 65 et s.

21. Loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (M.B., 4 juillet 2016).

22. Lorsque des informations obtenues de manière licite auprès d'autorités fiscales étrangères font apparaître directement ou indirectement l'existence de revenus non déclarés.

23. Ajout d'un art. 333/2 qui dispose que : « Sans préjudice de l'application de l'article 333, l'administration peut procéder aux investigations visées au présent chapitre dans le délai d'imposition de l'article 358, § 3, pour les années mentionnées dans l'article 358, § 1^{er}, 2^e ».

2) Délai de sept ans

Une fois le délai de trois ans écoulé, l'Administration fiscale peut encore procéder à des investigations mais seulement en cas d'indices sérieux et précis d'une fraude et en respectant la procédure prévue à l'article 333, al. 3, du CIR/92. Il est ainsi requis que l'Administration ait notifié au contribuable préalablement à toute investigation et par écrit les indices de fraude fiscale de manière motivée. Il s'agit d'une formalité substantielle prescrite à peine de nullité^{24, 25}.

III. Les moyens d'investigation

Dans la mesure où c'est à l'Administration fiscale qu'il revient d'établir l'impôt, il était nécessaire que celle-ci dispose de pouvoirs d'investigation lui permettant de renverser la présomption d'exactitude dont est revêtue la déclaration fiscale du contribuable.

Avant d'entamer l'examen succinct de ceux-ci, il convient d'indiquer que le système belge se fonde sur un « principe de collaboration » entre le contribuable et l'Administration fiscale²⁶. Le contribuable est donc tenu de répondre positivement aux différentes investigations des Administrations fiscales. À défaut, il s'expose à une taxation d'office (art. 351 CIR/92) ainsi qu'à des sanctions administratives (art. 444 et 445 CIR/92) ou pénales (art. 449 CIR/92)²⁷.

Il convient de distinguer les investigations réalisées auprès du contribuable lui-même (III.1) ou auprès de tiers (III.2). Nous verrons également que les différents services de l'État sont, dans une certaine mesure, tenus de collaborer dans l'échange d'informations (III.3.). Enfin, il conviendra de brièvement mentionner certaines limites à ces pouvoirs d'investigation (III.4.).

24. Cette notification préalable doit être réalisée que les investigations aient lieu auprès du contribuable lui-même ou auprès d'un tiers (Cass., 20 mai 2016, Fiscologue 1481, p. 1).

25. Comme indiqué plus haut, depuis peu, il convient d'ajouter le nouveau délai d'investigation prévu à l'article 332/2 du CIR/92 et spécifique aux investigations menées dans le cadre de l'article 358, § 1^{er}, 2^e et § 3 du CIR/92.

26. BOURS J.-P., « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, coll. CUP, vol. 111, Liège, Anthémis, 2009, p. 77 et s.

27. Sur la question du cumul des sanctions administratives et pénales en matière fiscale, voy. *infra*, la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* ».

III.1. À l'égard du contribuable

A) Communication des livres

Conformément à l'article 315 du CIR/92²⁸, l'Administration peut exiger que le contribuable lui communique tous les « livres et documents » dont il dispose et qui sont nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables (factures, livres de recettes, reçus mais également bons de commandes, documents de transport, carnet de rendez-vous, fiches de travail, etc.)²⁹.

Cette communication doit se faire « sans déplacement », ce qui implique que lesdits livres et documents soient consultés, en principe, sur place lors d'un contrôle³⁰.

B) Demandes de renseignements

L'Administration fiscale peut également, sur la base des articles 316 et 317 du CIR/92³¹, recueillir auprès du contribuable des renseignements. La demande peut être verbale ou écrite. Ces demandes doivent en principe être simples, non excessives et non générales et ne doivent pas nécessiter des travaux et des recherches trop importants³².

Le contribuable est tenu de répondre à cette demande dans le mois, ce délai pouvant toutefois être prolongé pour de justes motifs.

C) Libre accès aux locaux professionnels

Au terme de l'article 319 du CIR/92 :

« Les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts

sur les revenus, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leurs activités tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents d'une part de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport et d'autre part d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités. Les agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont chargés de la même mission, réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1^{er} et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police (...) »

Comme nous pouvons le constater, lorsque les locaux sont habités, l'accès ne peut s'effectuer qu'entre cinq heures du matin et neuf heures du soir et avec l'autorisation du juge de police. La jurisprudence est pour le moment divisée sur la question de savoir si le consentement du contribuable peut corriger l'absence d'autorisation du juge de police³³.

Concernant la portée de ce droit de visite, il était reconnu unanimement que celui-ci n'impliquait pas le droit de fouiller les lieux, soit, en d'autres termes, de « perquisitionner ». Dans un arrêt du 16 décembre 2003, la Cour de cassation a toutefois estimé que les agents du fisc ont tout de même le droit d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent « sans devoir préalablement demander leur production »³⁴. Certains auteurs³⁵ et certaines juridictions³⁶ pensent pouvoir tirer de cet arrêt l'existence d'un

33. TRAVERSA E. et FRANSSSEN Ch., *op. cit.*, p. 31.

34. Cass., 16 décembre 2003, FJF, 2004/117.

35. BOUWEN A., « Ontrent de onderzoekbevoegdheid van AOIF en BBI, in het algemeen, in hun bevoegdheid om kopiëren te maken – zonder toelating – van gegevens van een computersysteem, in het bijzonder », TFR, 2012, p. 214.

36. Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012, TFR, 2012, p. 238 ; Civ. Bruges, 26 octobre 2011, TFR, 2012, p. 499.

28. L'article 315 bis du CIR/92 prévoit une obligation similaire pour les livres et documents tenus de manière informatisée.

29. KONING Fr., *op. cit.*, p. 181 et s.

30. La Cour de cassation a toutefois admis que le contribuable puisse consentir à apporter les documents requis dans les locaux de l'Administration (Cass., 11 septembre 2012, FJF, 2013/108). La preuve de ce consentement devra toutefois être rapportée par l'Administration. Cette communication devra, par ailleurs, se faire sur une base volontaire. Ainsi, « les pièces envoyées sous la menace d'amendes administratives ou de sanctions pénales ne sont pas reçues légalement par l'administration » (Cass., 21 novembre 2014, Courrier fiscal, 2015/05).

31. KONING Fr., *op. cit.*, p. 192 et s.

32. Voy. toutefois TRAVERSA E. et FRANSSSEN Ch., *op. cit.*, p. 23 à 25.

« droit de recherche actif » dans le chef des fonctionnaires fiscaux (ils pourraient ainsi ouvrir des armoires à la recherche de la comptabilité, etc.). Cette question reste toutefois controversée³⁷. Le Tribunal de première instance de Gand vient d'ailleurs de poser la question préjudicielle suivante à la Cour constitutionnelle :

« L'article 319, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée violent-ils le droit à l'inviolabilité du domicile et le droit au respect de la vie privée, garantis par les articles 15 et 22 de la Constitution belge et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, s'ils sont interprétés en ce sens qu'ils confèrent aux agents compétents de l'administration fiscale un droit général, inconditionnel et illimité, de libre accès aux locaux professionnels mentionnés dans ces articles, ce qui permet à ces agents, sans autorisation préalable, de visiter et de fouiller ces locaux et de réaliser d'autres actes faisant penser à une perquisition pénale, en vue d'examiner les livres et les documents qui s'y trouvent, que cette visite ait pour but de contrôler l'application de la législation fiscale ou de constater des infractions fiscales pénalement sanctionnées ? »³⁸.

III.2. À l'égard des tiers

Les articles 322 et suivants du CIR/92 autorisent, en outre, l'Administration fiscale, à solliciter des renseignements auprès de tiers (attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et demander la production de renseignements) concernant un contribuable déterminé ou un groupe de contribuables non nominativement désignés.

Sont visés tant les tiers qui entretiennent des relations professionnelles avec le contribuable (fournisseurs, clients, etc.) que toute autre personne susceptible de fournir des renseignements utiles à la correcte perception de l'impôt.

37. BONNE J. et VETTERS W., « Visite, visite, une maison très visitée... Une analyse du droit de visite domiciliaire de l'administration fiscale dans le domaine des impôts sur les revenus et la TVA », RGCF, 2016/1-2 ; DE RAEDT S., « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale - L'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancé », RGCF, 2015/3. Voy. également : KONING Fr., *op. cit.*, p. 208 à 211 ; TRAVERSA E. et FRANSSSEN Ch., *op. cit.*, p. 32 à 33.

38. BUYSSSE Ch., « Portée du droit de visite du fisc : la parole est à la Cour constitutionnelle », *Fiscologue*, 2016, n° 1483, p. 1.

III.3. Communication entre les services de l'État

Le législateur belge a, en outre, organisé une collaboration entre l'Administration fiscale et le Ministère public.

En Belgique, l'action publique est exercée par le Ministère public³⁹. Le législateur a toutefois introduit l'obligation, puis ensuite la faculté, pour le Ministère public de *démander l'avis du conseiller général* compétent des contributions (de l'Administration fiscale, donc) (art. 461 CIR/92). Lorsqu'une telle demande est formulée, le Ministère public communique à ce dernier l'ensemble des éléments en sa possession. Le conseiller général dispose alors d'un délai de quatre mois pour répondre à la demande ainsi formulée. Par ailleurs, à cette occasion, le Ministère public se fera remettre le dossier fiscal du contribuable en question.

À côté de cette faculté de demande d'avis, il convient de mentionner l'existence d'une *obligation pour les instances judiciaires d'informer le Ministre des Finances des indices de fraude dont elles auraient eu connaissance*⁴⁰. La portée de cette obligation est générale et vise donc tous les impôts. Il suffit en principe d'être en présence de simples indices de fraude et non d'indices sérieux de fraude pour que cette obligation trouve à s'appliquer. La communication de ces indices est par ailleurs immédiate et ne nécessite pas d'autorisation préalable expresse (du procureur général par exemple).

Une disposition commune à tous les impôts permet, par ailleurs, aux agents fiscaux de *démander à consulter un dossier pénal et à en faire des copies*. Cette possibilité est toutefois encadrée et soumise à l'autorisation préalable du Ministère public (art. 327 CIR/92 à l'impôt sur les revenus). La plupart du temps, l'accès au dossier est autorisé afin de permettre à l'Administration fiscale d'exercer ses prérogatives en matière d'enrôlement. Certains ont toutefois dénoncé quelques effets pervers de cette consultation, notamment lorsque : « en vue d'une négociation rapide avec le contribuable, l'Administration ne tient pas compte des analyses pénales, et en compromet les conséquences par une transaction contradictoire. Cette distorsion pourrait avoir sur le procès une influence négative. D'autre part, il arrive que certaines taxations d'office ne tiennent pas compte des résultats mis en évidence, et donnent l'impression

39. Sauf pour les infractions à la législation en matière de douanes et accises où l'action publique est exercée par l'Administration des douanes et accises elle-même.

40. Article 2 de la loi du 28 avril 1999 (M.B. du 25 juin 1999).

d'une trop grande rapidité dans la gestion du dossier, voire d'une certaine négligence, elle aussi exploitée par la défense devant la juridiction de fond »⁴¹.

Il peut également arriver que ce soit l'Administration fiscale qui ait eu connaissance d'une fraude à l'occasion de l'un de ses contrôles et transmette l'information ainsi recueillie au Ministère public. La transmission de ce type d'informations est organisée par l'article 29 du titre premier du Code d'instruction criminelle, qui dispose que :

« Toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, (...) qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Toutefois, les fonctionnaires de l'Administration des Contributions directes, les fonctionnaires de l'Administration de la Taxe sur la valeur ajoutée, de l'Enregistrement et des Domaines, les fonctionnaires de l'Administration de l'Inspection spéciale des Impôts et les fonctionnaires de l'Administration de la Fiscalité des entreprises et des revenus, ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalmente punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution (...) ».

Ainsi, avant de procéder à une dénonciation, les agents fiscaux doivent obtenir l'autorisation du conseiller général. Cette autorisation préalable est considérée comme une condition de recevabilité de l'exercice de l'action publique⁴².

Par sa loi instaurant le principe « *una via* », le législateur a complété, en 2012, l'article 29 du titre premier du Code d'instruction criminelle d'un alinéa 3 qui prévoit que :

« Le conseiller général visé à l'alinéa 2 ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du

41. CLAISE M., « La répression en matière fiscale », in GRISAY D. (dir.), *De la lutte contre la fraude à l'argent du crime. Etat des lieux*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 149.

42. Cass., 28 janvier 1997, *Pas.*, 1997, I, 125 ; Cass., 19 janvier 2016, n° P.15.0768.N/1 (développé *infra*, au Chapitre II).

Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalmente punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation ».

Cette loi instaure un principe de concertation entre le Ministère public et l'Administration fiscale et tend à supprimer le cumul entre les sanctions pénales et les sanctions administratives de manière à respecter le principe dit « *non bis in idem* »⁴³. Ce dernier principe, qui interdit le cumul de sanctions (toutes deux de nature pénale ou l'une de nature pénale et l'autre de nature administrative) pour un même complexe de faits, s'est progressivement imposé dans la jurisprudence des juridictions judiciaires et de la Cour constitutionnelle, obligeant ainsi le législateur à intervenir par voie légale en vue de prévenir désormais pareil cumul.

Par un arrêt du 3 avril 2014⁴⁴, la Cour constitutionnelle a néanmoins annulé les articles 3, 4 et 14 de cette loi du 20 septembre 2012 qui a instauré le principe « *una via* »⁴⁵. La raison principale de cette censure constitutionnelle réside dans le fait que le système mis en place ne permet de prévenir de manière suffisamment solide le cumul de sanctions administratives et pénales pour un même complexe de faits. Autrement dit, la haute juridiction constitutionnelle a fait une interprétation on ne peut plus stricte du principe *non bis in idem* en matière de sanctions. Plus de deux ans après cet arrêt d'annulation, le législateur belge n'a toujours pas revu son texte. Dans l'attente, le Ministère public et l'Administration fiscale marchent sur des œufs et tentent de combler cette lacune législative en communiquant au maximum entre eux. Ainsi, en pratique, lorsque le Ministère public est informé d'une infraction à la législation fiscale, il va en tout premier lieu se renseigner auprès de l'Administration pour savoir si des accroissements et/ou amendes définitives ont déjà été appliqués au contribuable en question. Si ceux-ci ont effectivement été appliqués pour les mêmes faits, le Ministère public ne va pas plus loin et constate l'irrecevabilité des poursuites afin de respecter le principe « *non bis in idem* ». Dans l'hypothèse où il n'y a pas eu d'accroissements et/ou amendes (parce que, par exemple, l'Administration fiscale n'avait pas

43. VAN DYCK J., « Principe "una via" : concertation préalable entre fise et Parquet », *Le Fiscalogues*, 2012, n° 1297, p. 1.

44. C. const., 3 avril 2014, n° 61/2014.

45. Loi du 20 septembre 2012 (*M.B.* du 22 octobre 2012).

connaissance des faits délictueux) ou que ceux-ci n'ont pas encore de caractère définitif, le Ministère public se concerte avec l'Administration fiscale, de manière à déterminer le mode de répression des infractions fiscales : par le biais d'un redressement et d'une sanction administrative ou, alternativement, par la voie des poursuites pénales dans le cadre de l'exercice de l'action publiques (avec des sanctions pénales *sensu stricto* à la clé)⁴⁶.

IV. Limites aux pouvoirs d'investigation

Certaines limites encadrent toutefois les pouvoirs d'investigation exorbitants de l'Administration fiscale. Vu le caractère limité de la présente contribution nous ne ferons qu'énumérer les principales, à savoir :

- Le droit au respect de la vie privée du contribuable (art. 8 CEDH)⁴⁷ ;
- Le droit au silence du contribuable ou le droit de ne pas s'auto-incriminer (art. 6 CEDH)⁴⁸ ;
- Le secret professionnel du contribuable (art. 334 CIR/92 – art. 458 Code pénal)⁴⁹ ;
- Le droit au secret bancaire du contribuable, qui, au passage, a été sérieusement écorné récemment par le biais d'une modification du régime légal (art. 318 et 322, § 2, CIR/92)⁵⁰.

46. Dans l'hypothèse où la fraude en question n'est ni organisée, aucune concertation n'a lieu et le Ministère public se contente de renvoyer le dossier à l'Administration fiscale pour que celle-ci s'occupe de récupérer l'impôt éludé et d'appliquer les accroissements et/ou amendes.

47. Voy. l'affaire « Hardy-Spirlet » (Liège, 28 janvier 1981, RGF, 1981, p. 127 ; Cass., 19 novembre 1981, JDF, 1982, p. 25 et ZONDERVAN R., « Un arrêt historique. De la présomption de rentabilité au non-respect du droit à la vie privée », JDF, 1982, p. 5 et s. ; CEDH, 7 décembre 1982, JT, 1983, p. 359, note DASSESE) et l'affaire « Funke » (CEDH, 25 février 1993, FJF, 1993, p. 31 et s., note BALTUS).

48. Voy. l'affaire « Funke », précitée, cons. n° 44 ; CEDH, 24 février 1994, Bendenoun c/ France ; CEDH, 3 mai 2001, JB c/ Suisse, IFR, 2002, n° 226, p. 776, etc. ; Cass., 16 septembre 1998, JLMB, 1998, p. 1340 ; Cass., 6 mai 1993, Bull., 1993, p. 452 ; Cass., 11 mars 1992, *Pass.*, 1992, I, 619. Voy. également : KONING Fr., *op. cit.*, p. 217 à 230.

49. Voy. KONING Fr., *op. cit.*, p. 231 à 233.

50. Voy. AFSCHRIFT Th., *La levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2011 ; KONING Fr., *op. cit.*, p. 234 à 248.

Chapitre II.

LE NOUVEAU SORT RÉSERVÉ AUX PREUVES RÉCOLTÉES ILLÉGALEMENT

Conformément aux principes traditionnels relatifs à l'administration et à l'appréciation des preuves, « une preuve obtenue illégalement était nulle, ainsi que toutes les autres preuves qui en découlaient. Elle ne pouvait être remplacée par une preuve qui était la conséquence de la première. Ni l'une ni l'autre ne pouvaient servir à former la conviction du juge. Si celui-ci les admettait, sa décision elle-même était entachée de nullité et devait être cassée par la Cour de cassation »⁵¹.

Ces principes étaient basés sur l'idée que tous ceux qui sont investis de prérogatives de puissance publique devaient se conformer aux règles édictées dans un Etat de droit, « tout comme les citoyens doivent se soumettre aux règles leur prescrivant un comportement lorsque celles-ci leur sont destinées »⁵².

Par un arrêt du 14 octobre 2003 rendu en matière pénale, la Cour de cassation belge a procédé à un renversement complet de ces principes⁵³. Cette jurisprudence, appelée « Antigone », a mis un terme à l'impossibilité radicale pour le juge de prendre en considération des preuves irrégulières. Celui-ci n'en tiendra dorénavant plus compte si :

- soit, il y a eu violation de certaines conditions de forme prescrites à peine de nullité ;
- soit, l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve ;
- soit, l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable.

La Cour renseigne, par ailleurs, certains critères devant guider le juge dans son appréciation (caractère purement formel de l'irrégularité, caractère intentionnel ou non de l'irrégularité, gravité de l'infraction, etc.).

La question de savoir si cette jurisprudence pénale était **transposable aux litiges fiscaux** a pendant longtemps divisé la doctrine et la jurisprudence⁵⁴.

51. FRANCHIMONT M., « Antigone et son ombre (À propos d'une jurisprudence qui porte son nom) », in *Pourquoi Antigone ? Liber amicorum Edouard Jablehan*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 23.

52. STEVENART MBEÛS Fr., « L'utilisation d'une preuve illégale en justice : la doctrine Antigone à l'épreuve du procès fiscal », JLMB, 2016/20, p. 920.

53. Cass., 14 octobre 2003, RCJIB, 2004/4, p. 405

54. VAN BRUSTEM E., « Livres propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », RGCF, 2014/3-4, pp. 189 à 211 ; Pour une jurisprudence favorable à la réception de la preuve : Mons, 10 décembre 2008, RGCF, 2009, p. 54 ; Civ. Anvers, 4 mars 2011 (disponible

La Cour de cassation a partiellement tranché cette discussion par un arrêt du 22 mai 2015⁵⁵. Selon elle :

« L'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable.

Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise » (c'est nous qui soulignons).

Comme on le voit, dans cet arrêt « fiscal », la première hypothèse (règles prescrites à peine de nullité) et la troisième hypothèse (droit à un procès équitable) sont identiques à celles développées dans l'arrêt de 2003 rendu dans une matière strictement « pénale ». La deuxième hypothèse diffère légèrement : il n'est plus question de la fiabilité de la preuve mais du comportement de l'autorité au regard des principes de bonne administration. À l'instar de ce qui avait été développé en matière pénale, le juge fiscal devra tenir compte d'un certain nombre de critères dans son évaluation.

Moins d'un an après cette décision, la Cour de cassation a nuancé sa jurisprudence en y apportant une distinction entre la nullité de la preuve, d'une part, et l'irrecevabilité des poursuites, d'autre part⁵⁶.

Les faits à la base de cette décision du 19 janvier 2016 sont les suivants : l'Administration fiscale qui avait eu connaissance d'une fraude fiscale présumée avait transmis l'information recueillie au Ministère public sans respecter le prescrit de l'article 29, alinéa 2, du

sur www.fiscalnet.be ; Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012 (disponible sur www.fiscalnet.be) ; Anvers, 9 octobre 2012, Cour. fisc., 2012/627 ; pour une jurisprudence contra : Civ. Hasselt, 17 octobre 2012 (disponible sur www.jura.be) ; Bruxelles, 24 mai 2012, Cour. fisc., 2012/480 ; Anvers, 4 décembre 2012, FJF, n° 2013/73.

55. Cass., 22 mai 2015, n° F.13.0077.N.

56. Cass., 19 janvier 2016, n° P.15.0768.N/1.

titre premier du Code d'instruction criminelle (absence d'autorisation préalable en bonne et due forme du conseiller général). Se basant sur la jurisprudence Antigone, la Cour d'appel de Bruxelles a estimé que cette irrégularité n'entraînait pas la nullité de la dénonciation. Or, d'après la Cour de cassation, la disposition du Code d'instruction criminelle ne « constitue pas un prescrit qui règle purement et simplement la collecte d'éléments de preuve ; l'autorisation constitue une exigence pour la recevabilité de l'action publique ». En d'autres termes, les règles propres à la recevabilité de l'action publique ne doivent pas être confondues avec les règles qui régissent l'admissibilité des preuves et auxquelles la jurisprudence Antigone s'applique. Aussi, « on ne pourrait justifier – sur la base des « critères » Antigone – des violations de règles autres qu'en matière de preuve. Une procédure dont les règles de régularité ne seraient pas respectées ne pourra être « sauvée ». Toute imposition fiscale qui résulterait d'une affaire pénale dont les règles relatives à la recevabilité des poursuites n'auraient pas été respectées devra d'office être considérée comme nulle. Ainsi, si au cours d'une perquisition ordonnée par un juge d'instruction incompétent, la police décourrait que des revenus n'ont pas été imposés et que l'information était portée à la connaissance du fisc, la taxation qui en résulterait éventuellement devrait être déclarée nulle. L'administration ne pourra pas se baser sur la jurisprudence Antigone afin d'obtenir son maintien »⁵⁷.

À noter que cette jurisprudence doit, selon nous, être complétée par la « théorie des fruits de l'arbre empoisonné » développée par la Cour de cassation dans un arrêt antérieur du 6 mars 2015⁵⁸. Selon cette théorie, l'acte d'investigation irrégulier vicie l'ensemble de l'enquête (fiscale) dès lors que les résultats de toutes les mesures d'investigation suivantes et régulières seront « contaminés » de cette même illicéité⁵⁹. Il s'en suit que lorsqu'un juge sera confronté à une preuve irrégulière, il devra non seulement décider s'il l'écarte ou non (sur base de la jurisprudence Antigone) mais, s'il décide de l'écartier, il ne pourra pas s'appuyer sur toutes les preuves qui en sont la conséquence directe ou indirecte⁶⁰.

En janvier 2016, une proposition de loi a été déposée à la Chambre des représentants afin d'introduire dans le CIR/92 la possibilité d'utiliser des preuves obtenues illégalement. Ainsi :

57. SCARNA S. et LURQUIN V., « L'Antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus », in *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 123.

58. Cass., 6 mars 2015, n° F.14.0038.N.

59. MAUS M., *De fiscale controle*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 96.

60. SCARNA S. et LURQUIN V., *op. cit.*, p. 125.

« § 1^{er}. La nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement n'est décidée que si :

- le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, ou ;
- l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve, du fait qu'elle a été obtenue d'une manière qui est tellement contraire à ce qui est raisonnablement attendu d'une autorité agissant correctement, ou ;
- l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable.

§ 2. Si l'irrégularité d'un élément de preuve obtenu est soulevée en justice, le juge peut se laisser guider par un ou plusieurs des éléments suivants :

- le caractère purement formel de l'irrégularité ;
- l'incidence sur le droit ou sur la liberté protégé par la norme transgressée ;
- le caractère intentionnel de l'irrégularité commise par l'autorité
- le fait que l'illicéité commise est sans commune mesure avec la gravité de l'infraction »⁶¹.

Cette proposition de loi n'a pas été, à ce jour, adoptée par le législateur fédéral belge.

Un arrêt de la **Cour de justice de l'Union européenne du 17 décembre 2015** semble toutefois fragiliser cette évolution jurisprudentielle et législative⁶².

Dans cet arrêt, la Cour de justice a, en effet, décidé que le juge fiscal devait exercer un contrôle de pleine juridiction sur la régularité des preuves invoquées par l'autorité fiscale et ce, en vertu du droit du contribuable à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Dans le cadre de ce contrôle de pleine juridiction, le juge doit, en outre, écarter les preuves qui ont été obtenues par l'Administration fiscale en dehors des modalités prévues par la loi, dès lors que l'usage de ces preuves illicites viole l'un des droits garantis par la Charte, en l'occurrence l'article 7 consacrant le respect de la vie privée et des communications. En effet, « *il incombe, en vertu des articles 7, 47 et 52, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, à la juridiction nationale qui contrôle la légalité de la décision procédant à un redressement de la taxe sur la valeur ajoutée fondée sur de telles preuves de vérifier, d'une*

61. Chambre des représentants, proposition de loi du 7 janvier 2016 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, Doc 54-1561/001, p. 8 (disponible sur www.lachambre.be).

62. CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicences*, C-419/14.

part, si les interceptions de télécommunications et la saisie de courriers électroniques étaient des moyens d'investigation prévus par la loi et étaient nécessaires dans le cadre de la procédure pénale et, d'autre part, si l'utilisation par ladite administration des preuves obtenues par ces moyens était également autorisée par la loi et nécessaire (...). Si elle constate que cet assujetti n'a pas eu cette possibilité ou que ces preuves ont été obtenues dans le cadre de la procédure pénale ou utilisées dans celui de la procédure administrative en violation de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ladite juridiction nationale doit écarter ces preuves et annuler ladite décision si celle-ci se trouve, de ce fait, sans fondement »⁶³.

Selon cette décision, il n'est pas requis pour que le juge national puisse écarter une preuve illicite qu'une « sanction particulière » ait été expressément prévue par la loi violée, ni que soit démontrée une atteinte à la fiabilité de la preuve ou au droit au procès équitable. Il suffit, selon la Cour, que la preuve ait été obtenue par l'Administration fiscale d'une manière non prévue par la loi et, partant, non autorisée, et que son utilisation porte atteinte à un droit garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne⁶⁴.

La transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone en Belgique paraît donc, selon certains commentateurs, sérieusement mise à mal⁶⁵. Il semble d'ailleurs permis, selon certains, de soutenir que la portée de cet arrêt va au-delà de la seule sphère fiscale et déborderait également « *sur la jurisprudence pénale Antigone proprement dite et sur sa récente transposition dans l'article 32 du titre préliminaire du Code d'instruction criminelle* »^{66, 67}.

63. CJUE, 17 décembre 2015, *WebMindLicences*, C-419/14.

64. KONING Fr., « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone ? », JT, n° 6652, p. 400.

65. KONING Fr., *op. cit.*, p. 400 ; DE VOS Ph. et VERBEKE D., « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus ? », TFR, 2016, p. 356 et s.

66. KONING Fr., *op. cit.*, p. 400. D'autres ne sont toutefois pas de cet avis dès lors que le droit de l'Union européenne ne garantit en principe pas (ou seulement de manière limitée) les droits fondamentaux des citoyens en matière d'impôts sur les revenus contrairement à ce qui est effectivement le cas en matière de TVA : DE VOS Ph. et VERBEKE D., *op. cit.*, p. 361, Anvers, 14 juin 2016 (Fiscologue, 2016, n° 1492, p. 1). Voy. également : GNEDASJ S., « Impact van het arrest WebMindLicences op de fiscale en strafrechtelijke Antigoon-doctrines », AFT, 2016, n° 08/09, p. 33 et s.

67. Selon nous, cette décision de la CJUE n'entraîne pas nécessairement une rupture avec la jurisprudence Antigone de la Cour de cassation. Pour une étude approfondie sur le sujet voy. BOURGEOIS M. et VERSCHURE C., « Antigone en droit fiscal : quelle évolution ? », in *Le droit fiscal en 2017 : questions choisies*, coll. CUP, vol. 172, Liège, Anthémis, 2017, p. 86-119.