

15^{ème} journée de la *Lettre fiscale belge*

le 18 décembre 2024 à Imagibraine

avec le soutien de (et nos vifs remerciements à) nos sponsors



Exposé de Me COLLON

**Une administration de plus en plus puissante,
et des droits des contribuables de plus en plus réduits**

La lutte contre la fraude fiscale

Les récents développements en matière de procédure fiscale ont pour but de **lutter contre la fraude fiscale.**

Cette lutte contre la fraude fiscale s'est traduite par une tendance retrouvée dans le panorama fiscal : l'**accroissement des pouvoirs du fisc** et la **réduction des droits des contribuables.**

Citons comme mesures récentes :

- L'octroi de la qualité d'officier de police judiciaire à des agents de l'administration fiscale;
- L'allongement des délais d'investigation et de taxation ;
- Les astreintes

Octroi de la qualité d'officier de police judiciaire à des agents de l'administration fiscale

Loi du 17 mars 2022 :

- Permet à **25 fonctionnaires** de l'Inspection spéciale des impôts d'acquérir la qualité d'officier de police judiciaire auxiliaire du procureur du Roi.
- Ces agents peuvent exercer des pouvoirs d'investigation renforcés (perquisitions, témoins, arrestations) sous mandat.
- Participation à des équipes d'enquête multidisciplinaires (MOTEM), encadrées par des policiers extérieurs à l'administration fiscale.

Compétences :

- Investigation liée à certaines infractions fiscales (Code des impôts, TVA), avec un objectif prioritaire de lutte contre la criminalité organisée.

Garanties légales et risques identifiés

Séparation des activités judiciaires et administratives :

- Article 338quater §3 CIR 92 interdit à ces agents de participer à une enquête judiciaire si une enquête administrative liée est en cours.
- L'incompatibilité s'applique si des actes ou personnes concernées sont identiques.

Problèmes soulevés :

- **Article 6 CEDH** : Doute sur l'impartialité des agents, qui sont à la fois enquêteurs et subordonnés à l'administration fiscale (plaignante au procès pénal).
- Risque de confusion des rôles (exécutif/judiciaire), mettant en question le droit à un procès équitable.

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai ordinaire

- La matière est régie par les **articles 353 et suivants du Code des impôts sur les revenus 1992** ;
- La **règle de base** est la suivante : l'administration est tenue d'imposer les revenus perçus au cours de l'exercice d'imposition jusqu'au **30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition** ;

Délai de 3 ans

- En cas de déclaration inexacte ou incomplète ou en cas de remise tardive de celle-ci, l'article 354 CIR 92 prévoit un délai allongé. La déclaration est inexacte uniquement lorsqu'elle a pour conséquence que l'imposition en résultant est inférieure à celle qui aurait dû être calculée sur la base d'une déclaration exacte. Dans ce cas, l'administration peut taxer l'ensemble du revenu imposable dans le **délai extraordinaire de 3 ans**, même si celui-ci n'a pas été imposé dans le délai ordinaire de l'article 353 du CIR 92 ;

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai de 4 ans

- Un **délai de 4 ans est prévu « en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci »**.
- Ceci s'entend des hypothèses où le contribuable n'a pas rempli de déclarations du tout, ou l'a adressée à l'administration en retard. Il n'en est évidemment pas ainsi lorsque le contribuable a reçu un délai supplémentaire pour déposer sa déclaration et l'a respecté.
- Il appartient bien évidemment à l'administration de démontrer que le délai n'a pas été respecté. Comme **nul ne peut se créer de titre à soi-même**, elle devra fournir cette preuve par d'autres moyens que ses propres indications.

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai de 6 ans

- La question la plus importante posée par ce texte est sa limitation ou non aux circonstances qu'il vise ;
- Concrètement, lorsqu'un contribuable a dû déclarer un paiement effectué au profit d'un résident d'un paradis fiscal, cela implique-t-il que le délai est porté à six ans, pour tout ce qui peut concerner ce paiement, ou faut-il considérer que, du seul fait qu'un paiement en nature a été effectué, l'administration est en droit de revoir l'ensemble de la déclaration ?
- La réponse se trouve à l'article 354/1 du CIR 92 selon lequel, dans une telle hypothèse, l'administration ne peut revenir, au-delà du délai de trois ou de quatre ans, sur certains types de revenus imposables;

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai de 6 ans

- On remarquera que les cas envisagés par le délai de six ans ne sont pas seulement ceux où un contribuable avait l'obligation de faire certaines déclarations particulières et aurait enfreint cette règle. Au contraire, il suffit que le contribuable ait été tenu de faire cette obligation, et même s'il a respecté son obligation de le faire, pour que le délai de six ans soit applicable.
- Suspicion particulière précisément à l'égard de contribuables ayant respecté la loi ;
- Alors que l'administration fiscale est, les concernant, déjà plus amplement informée de certaines opérations que s'agissant de contribuables ordinaires.

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai de 10 ans pour fraude

Conformément à l'article 354, al. 2 CIR 92, lorsqu'une infraction a été commise « *dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* » (article 354, al. 2 CIR 92), le délai de « ordinaire » de 3 ans est désormais porté à 10 ans.

Délai de 10 ans pour « *déclaration complexe* »

1. Déclaration portant sur un « dispositif hybride »

Un tel dispositif et un système qui « *donne lieu à des dépenses déductibles dans le chef d'une société résidente...mais sans que...à ces dépenses correspondent des revenus figurant parmi les revenus imposables du bénéficiaire* » (article 2, 16° du CIR 92)

L'allongement des délais de taxation et d'investigation

Délai de 10 ans pour « *déclaration complexe* »

2. Déclaration portant sur un « *bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montage non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal* » au sens de l'article 185/2 CIR 92.

Concrètement, il s'agit de cas où une société belge est imposable sur les revenus d'une filiale étrangère établie dans un paradis fiscal où bénéficiant d'un régime notablement plus avantageux, pour autant que la filiale soit détenue à au moins 50 % (article 185/2 6 2 du CIR 92)

3. Déclaration « *doit faire mention de constructions juridiques dans un autre Etat* »

A nouveau, le délai de dix ans s'applique non seulement pour les revenus concernés par les situations qui doivent être déclarées mais aussi pour tous les autres, à l'exception de la liste restrictive contenue à l'article 354/1.

Les délais d'investigation

Le délai d'investigation est prévu par l'article 333 du CIR 92

Cet article a été considérablement modifié à nouveau dans le but d'étendre les délais dont dispose l'administration fiscale.

Le nouveau texte prévoit que l'administration peut procéder aux investigations pendant le délai prévu « à l'article 354 », c'est-à-dire pendant tous les délais, y compris ceux de quatre, six ou dix ans prévus par cette disposition.

Une formalité est toutefois prévue pour l'administration qui entend bénéficier du « *délai supplémentaire prévu à l'article 354, § 2. Ceux-ci ne concernent en réalité que les délais prévus en cas de fraude. Dans ce cas, et seulement dans ce cas, l'administration devra procéder à une notification préalable aux investigations* ».

Il est étonnant que la situation du contribuable accusé de fraude, et susceptible de faire l'objet d'un délai d'investigation de dix ans, soit par conséquent meilleure que celle d'un contribuable soumis aux mêmes délais d'investigation, et sur lequel aucun indice de fraude n'existe.

Indices de fraude → présomption de fraude

Lorsque l'administration veut utiliser le délai de dix ans prévu en cas de fraude, elle doit procéder à une **notification préalable**.

Auparavant, celle-ci portant sur les « *indices de fraude* » qui devaient être précisés et notifiés.

Dorénavant, un texte très alambiqué prévoit que dans ce cas « *l'administration notifie préalablement sur la base d'indices de fraude...la présomption de fraude et son intention d'appliquer le délai étendu* ».

Il est probable que le projet tendait à simplifier la tâche de l'administration en obligeant celle-ci, non plus à notifier les indices de la fraude, mais bien « *la présomption de fraude* ».

Toutefois, une **présomption est une déduction tirée d'un « fait connu »** c'est-à-dire d'un fait établi. Ceux-ci pourraient paradoxalement rendre plus difficile le recours par l'administration à ce délai d'investigation étendu à dix ans, parce qu'il ne suffira plus de notifier des « indices » mais bien de véritables faits connus, et donc démontrés.

Astreintes

L'administration se plaint souvent du fait que les contribuables ne respectent pas leur obligation de « *collaborer* ».

D'après la jurisprudence, l'administration peut dans ce cas imposer une amende au contribuable concerné, mais ne peut pas le forcer matériellement à respecter l'obligation qui lui est imposée.

L'article 381 du CIR 92 prévoit désormais qu' « en cas de non-respect par le contribuable ou par un tiers » des obligations légales, l'administration peut requérir le juge pour la condamnation du contribuable « au paiement d'une astreinte , conformément aux articles 1385bis à 1385nonies du Code judiciaire ».

Cette procédure est introduite devant « **le juge compétent pour statuer sur l'application d'une loi d'impôt** » et elle est traitée « **comme en matière de référé** ».

Pour qu'une astreinte soit prononcée, le juge devra être convaincu du fait que le contribuable n'a pas respecté une obligation prévue par la loi fiscale.

Astreintes

Selon les articles 1385*bis* et suivants du Code judiciaire, l'astreinte doit nécessairement être l'accessoire d'une condamnation principale, doit être demandée par le créancier et ne peut être prononcée d'office par le juge. En cas de demande du créancier, le juge fixe le montant de l'astreinte, plus ou moins élevée par rapport au montant réclamé par le créancier

Le montant varie en fonction du nombre de contraventions du débiteur ou du nombre de jours de retard dans l'exécution de l'obligation litigieuse.

L'administration doit démontrer qu'elle est dans les conditions prévues par les dispositions légales qu'elle invoque.

Article 315, alinéa 1^{er} du CIR 92 :

« Quiconque est passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents, a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables. »

Astreintes

Une question intéressante mais qui n'est pas encore tranchée à l'heure actuelle est de savoir si un contribuable peut être contraint de fournir des données ou des éléments de preuve qui pourraient concourir à sa propre incrimination .

C'est la question du « *droit au silence* ».

A l'heure actuelle, il ressort de la jurisprudence, assez divisée sur la question, que le droit au silence peut être invoqué dès l'instant où une procédure fiscale est susceptible de déboucher sur des poursuites pénales. Le droit au silence n'est toutefois pas reconnu au contribuable lorsque rien, dans la demande de renseignements, ne laissait présager qu'il y aurait ultérieurement des poursuites pénales ou, plus globalement, lorsque la procédure ne débouche pas sur une procédure pénale.

Il faut s'inquiéter du fait que cette procédure de « *référé fiscal* » n'ait été prévue que sur la seule demande de l'administration, sans permettre au contribuable de saisir lui aussi le juge fiscal.

La procédure, en ce qu'elle offre un accès au juge dans le cadre de la procédure de taxation, ce qui ne lui est en principe pas possible aujourd'hui.

Le consentement comme condition au droit de visite fiscale

Règles fondamentales :

- Le **droit de visite fiscale** (art. 319 CIR 1992 et 63 CTVA) permet au fisc de pénétrer dans les locaux pour examiner livres et documents.
- **Locaux habités** : Une **autorisation du juge de police** est requise.
- **Consentement** : Le contribuable doit donner son accord **préalablement** et **en connaissance de cause**. Ce consentement doit être **permanent** pendant la visite.

Précisions :

- Le contribuable peut **retirer son consentement à tout moment** (Cass., 16 juin 2023).
- En l'absence de consentement, la visite devient **irrégulière** et les preuves collectées peuvent être contestées.

Différenciation entre vérification classique et visite fiscale

- **Vérification classique des livres** (art. 315 et 315bis CIR) :

- Le contribuable doit présenter les livres et documents **sur demande** de l'administration.

- **Visite fiscale** (art. 319 CIR et 63 CTVA) :

- L'administration **pénètre les locaux** pour vérifier elle-même quels livres et documents s'y trouvent.
- Elle ne peut agir **sans consentement**.

- **Distinction capitale** :

- Donner son accord à une **vérification classique des livres** ne signifie pas accepter une **visite fiscale** (Cass., 3 octobre 2024).

Précision sur l'autorisation et la commission

•Commission des agents :

- Les agents doivent être munis d'une commission lors de la visite.
- Toutefois, **le consentement formel** du contribuable peut couvrir l'absence de présentation de la commission (Cass., jurisprudence constante).

•Qui doit consentir ?

- Pour les **personnes morales** :
 - Le consentement doit émaner **des organes de représentation** ou d'un salarié **explicitement mandaté** à cet effet.
 - Une simple coopération du salarié ne suffit pas (Cour d'appel de Bruxelles, 11 septembre 2024).

•Charge de la preuve :

- Il appartient à l'administration de prouver qu'un consentement **valable** a été obtenu.

Limites à l'examen des documents et objets

Portée des investigations :

- Une fois dans les locaux avec consentement, le fisc peut examiner :
 - Livres et documents présents.
 - Objets situés dans **armoires fermées, frigos ou poubelles** (Cass., 6 octobre 2023).

•Exception :

- Le contribuable peut **opposer son veto** à l'examen des documents ou objets.
- Le fisc doit **cesser** les investigations dès que le contribuable s'y oppose explicitement.

Motivation de l'autorisation du juge de police

•Locaux habités :

- La visite doit être **motivée** de manière précise par le juge de police :
 - Mentionner l'**objectif** du contrôle (TVA, impôts sur les revenus, etc.).
 - Délimiter le **domicile concerné** et les motifs justifiant la nécessité de la visite (Trib. Gand, 12 décembre 2019).

•Importance :

- Une autorisation **insuffisamment motivée** rend la visite irrégulière et entraîne l'annulation des preuves collectées.

Le principe de proportionnalité et la prévisibilité

•Proportionnalité :

- Les actes d'investigation doivent être **raisonnables et proportionnés**. Le contribuable ne peut être forcé à collaborer à une **pêche aux informations** abusive.
- Exemples : collecte généralisée de données numériques sans justification claire.

•Prévisibilité (CEDH, art. 8) :

- La loi doit indiquer avec **clarté** les conditions dans lesquelles une visite peut avoir lieu.
- La visite elle-même **n'a pas besoin d'être prévisible** dans un cas concret (Cass., 14 janvier 2021).

Conséquences d'une visite irrégulière

• Preuves obtenues illégalement :

- Les preuves recueillies lors d'une visite irrégulière peuvent être contestées sur base de la **jurisprudence Antigone**.
- Critères pour rejeter une preuve irrégulière :
 - Violation d'une **règle prescrite à peine de nullité**.
 - Obtention de la preuve de manière **contraire à la bonne administration**.
 - Violation du **droit à un procès équitable**.

Précautions pour le contribuable :

- Exiger la **preuve du consentement**.
- Retirer son consentement en cas d'**abus** ou d'investigations disproportionnées.

Synthèse des principes clés

1. **Consentement préalable, permanent et éclairé** requis pour toute visite fiscale
2. **Distinction claire** entre vérification des livres et droit de visite.
3. L'administration peut **examiner** les livres/documents dans les armoires, poubelles, etc., sauf opposition explicite du contribuable.
4. **Motivation stricte** requise pour les visites dans les locaux habités.
5. **Proportionnalité** et **prévisibilité** des investigations comme garde-fous contre les abus.
6. Charge de la preuve à l'**administration fiscale** pour prouver un consentement valide.

Les règles de protection des données s'appliquent au fisc

Contexte : CJUE, arrêt du 24 février 2022 (affaire C-175/20) :

- Les administrations fiscales sont soumises au **Règlement Général sur la Protection des Données (RGPD)**.
- **Principe clé** : Les missions d'intérêt public (comme la perception des impôts) ne dispensent pas le fisc de respecter les règles sur la protection des données.

Exemple de la Lettonie :

- Demande de données personnelles à un prestataire (numéros de téléphone, données de véhicules).
- Question clé : Respect des principes de **proportionnalité**, de **limitation des finalités** et de **minimisation des données**.

Application du RGPD dans un cadre fiscal

•Principes de base du RGPD :

- Les finalités de la collecte doivent être **légitimes, identifiées clairement**, et limitées aux **besoins de la mission publique**.
- La collecte ne doit pas être **généralisée ou indifférenciée**.

Obligations spécifiques pour le fisc :

- Démontrer que les données collectées sont **strictement nécessaires** (proportionnalité).
- Limiter la collecte à ce qui est **adéquat et pertinent**.
- Permettre un contrôle de la légalité par les juridictions nationales.

Les limites imposées par le RGPD

•Déroghations limitées :

- Une restriction des obligations du RGPD n'est possible qu'en présence d'une **base juridique claire et précise**.
- En l'absence de telles dispositions, le RGPD s'applique intégralement aux administrations fiscales.

•Traitements interdits :

- Collecte de données sans explication claire de l'objectif.
- Recours excessif à des données sans justification précise.

•Responsabilités du fisc :

- Justifier les quantités de données demandées.
- Définir explicitement la période et le cadre des enquêtes fiscales.

Implications pour les enquêtes fiscales

Rapprochement avec les principes fiscaux :

- Le RGPD renforce les exigences déjà présentes dans les principes de bonne administration.
- L'administration fiscale doit délimiter clairement l'objet et les limites d'une enquête.

•Rappel des exigences pratiques :

- Une référence vague à une "situation fiscale" ou une "déclaration du contribuable" est insuffisante.
- Le fisc doit indiquer précisément **pourquoi** et **comment** les informations demandées sont nécessaires.

•Impact de l'arrêt :

- Les autorités doivent être exemplaires dans le respect des règles qu'elles imposent aux citoyens.
- Le RGPD offre un outil supplémentaire pour imposer ces principes dans le cadre fiscal.

RGPD – Enjeux et conclusions

•Enjeux pour le fisc :

- Adapter ses pratiques pour respecter pleinement le RGPD.
- Former ses agents à la gestion des données personnelles et à la limitation des demandes excessives.

•Enjeux pour les contribuables :

- Garantir que leurs droits à la vie privée et à la protection des données sont respectés.
- Utiliser le RGPD pour contester les abus ou demandes disproportionnées.

•Conclusion :

- Le RGPD renforce les droits des contribuables face à des pratiques fiscales parfois intrusives.
- Il impose des standards clairs qui obligent les administrations fiscales à justifier leurs demandes avec rigueur.

Données Privées vs Professionnelles

•Enjeu principal :

- Le mélange des données privées et professionnelles sur des appareils ou supports numériques complique les contrôles fiscaux.
- Fichiers, messageries ou ordinateurs "à usage mixte" sont souvent au centre des litiges.

•Position de l'administration fiscale :

- L'administration peut accéder aux données numériques qu'elle juge pertinentes pour un contrôle.
- En cas de mélange privé/professionnel, l'assujetti ne peut pas invoquer simplement le caractère privé des données pour refuser l'accès (Cour d'appel de Gand, 16 janvier 2024).

•Problème pratique :

- L'absence de séparation claire rend difficile la protection des données privées.

•Exemple :

- Une boîte mail utilisée à la fois pour des e-mails professionnels et privés est intégralement accessible, sauf preuve concrète de confidentialité.

Limites et Jurisprudence

•Principes légaux :

- Le contrôle fiscal doit respecter :
 - **La proportionnalité** : Se limiter aux données pertinentes.
 - **Le consentement** : Requis pour accéder ou copier des données (art. 315bis, CIR 1992).
- L'administration ne peut pas recourir à la contrainte pour accéder aux données privées.

•Jurisprudence importante :

- **Tribunal de Gand (20 février 2023)** :
 - Rejet d'une demande de copie intégrale de données numériques : jugée disproportionnée et assimilée à une "fishing expedition".
- **Cour d'appel de Gand (16 janvier 2024)** :
 - L'administration décide seule de la pertinence fiscale des données, même pour des fichiers mixtes.
 - Le secret de la correspondance doit être prouvé par le contribuable.

•Données mixtes et implications :

- En l'absence de séparation, l'administration a un accès élargi.
- Obligation pour le contribuable de démontrer la confidentialité des données privées (preuve concrète exigée).

Recommandations et Conséquences

• Pour éviter les risques :

• Organisez vos données :

- Évitez les supports ou comptes "à usage mixte".
- Séparez clairement les fichiers professionnels et privés (ex. : boîtes e-mail dédiées).

• Préparez vos systèmes :

- Nettoyez régulièrement vos appareils des données inutiles ou obsolètes.
- Stockez les données privées sensibles sur des supports distincts.

• En cas de contrôle fiscal :

- Collaborez dans le cadre des limites légales.
- Justifiez les refus d'accès aux données par des preuves concrètes (ex. : attestation de confidentialité).
- Documentez toutes les interactions avec l'administration.

• Conséquences en cas de non-conformité :

- Amendes administratives ou pénales.
- Risque de sanctions financières (astreintes) pour refus injustifié de coopération.

• Moralité :

"Un contribuable bien préparé protège à la fois ses droits et ses données privées."

La doctrine Antigone en matière fiscale

Origine (2015)

Doctrine transposée du droit pénal au droit fiscal par la Cour de cassation belge (Arrêt du 22 mai 2015).

Principe général

Les preuves obtenues de manière irrégulière peuvent être utilisées en matière fiscale, sauf exceptions :

- **Violation d'une règle prescrite à peine de nullité.**
- **Obtention gravement contraire à l'éthique** ou à la "bonne administration".
- **Atteinte au droit à un procès équitable.**

Objectif

Équilibrer efficacité fiscale et protection des droits fondamentaux, tout en augmentant le pouvoir d'appréciation du juge.

Critères d'évaluation des preuves irrégulières

Critères d'évaluation des preuves irrégulières

Le juge doit considérer plusieurs sous-critères pour évaluer l'admissibilité :

- **Caractère formel ou substantiel** de l'irrégularité.
- **Impact sur les droits protégés** par la règle violée.
- **Intentionnalité de l'irrégularité** commise par l'autorité.
- **Gravité de l'irrégularité comparée à l'infraction prouvée.**
- Possibilité que la preuve aurait été obtenue **même sans irrégularité.**

Exemple récent : Données bancaires issues du Luxembourg, utilisées malgré une violation du Traité Benelux.

Contestations et critiques de la doctrine Antigone

Critique des tribunaux :

- **Hainaut (2024) et Namur (2021)** : La doctrine Antigone est jugée inconstitutionnelle car elle remettrait en cause le principe de légalité de l'impôt (article 170 de la Constitution).
- **Motif principal** : Autoriser les preuves illicites donne au juge un pouvoir d'écarter la loi, menaçant le cadre légal établi.

Atteinte aux droits fondamentaux :

- L'utilisation de données personnelles peut constituer une violation de la vie privée (article 8 CEDH).
- Autoriser l'usage de preuves illicites pourrait accorder un privilège excessif à l'administration fiscale.

Les faits et leur contexte

Contexte

Suppléments d'impôt fondés sur un dossier pénal.

- Obtention irrégulière d'informations par la police et un procureur (sans autorisation préalable du procureur général).

Conséquences juridiques

- Cotisations initiales annulées.
- Cotisations subsidiaires également invalidées car fondées sur des preuves illicites.

Antigone - perspectives

Critiques de la doctrine Antigone :

- Les règles du CIR 92 ne suivent pas le principe "pas de nullité sans texte".
- La doctrine crée une rétroactivité injustifiée (Antigone n'existait pas en 1993).

Proposition de loi en 2024 :

- Vise à interdire l'usage de preuves obtenues illégalement, sauf irrégularité formelle
- Objectif : éviter une jurisprudence inégale et contradictoire.

Conclusion

Un début de contestation significatif de la doctrine Antigone, soutenu par des tribunaux et des initiatives législatives.