

Numéro du rôle : 6503
Arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative à l'article 319, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 63, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents E. De Groot et J. Spreutels, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 27 juin 2016 en cause de la SA « Dranken Van Eetvelde », de la SPRL « Drankgigant » et de la SPRL « Bokslaar » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 septembre 2016, le Tribunal de première instance de Flandre orientale, division Gand, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 319, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63, alinéa 1er, 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 ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Dranken Van Eetvelde », la SPRL « Drankgigant » et la SPRL « Bokslaar », assistées et représentées par Me H. Vandeborgh, avocat au barreau du Limbourg;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me E. Van Acker, avocat au barreau de Gand.

Par ordonnance du 7 juin 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs R. Leysen et T. Giet, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 21 juin 2017 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 21 juin 2017.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Les parties demanderesses sont enregistrées en tant qu'assujettis à la TVA pour l'exploitation d'un commerce de boissons. Le 4 septembre 2012, l'Inspection spéciale des impôts de Gand, soupçonnant un cas de fraude, a effectué un contrôle inopiné au siège social des parties demanderesses. Au cours de cette visite des lieux, l'Inspection spéciale des impôts a contrôlé des documents électroniques et papiers qui étaient présents dans les locaux et véhicules professionnels, dont un grand nombre ont été copiés ou emportés sans autorisation. Il est notamment apparu de ce contrôle que les rémunérations n'avaient pas été versées officiellement. Le

10 septembre 2012, l'Inspection spéciale des impôts a adressé un pli recommandé à la première partie demanderesse, observant qu'une enquête avait démontré qu'elle avait sciemment adressé des factures à des entités inexistantes ou faillies afin de permettre ainsi aux véritables clients des biens facturés de vendre les biens livrés sans devoir les soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur les revenus. Le 3 octobre 2012, un grand nombre de documents qui avaient fait l'objet du procès-verbal du 4 septembre 2012 ont été rendus aux parties demandresses.

Le 30 septembre 2014, les parties demandresses ont entamé une procédure devant le tribunal de première instance afin de se plaindre de la manière dont l'administration fiscale a effectué le contrôle du 4 septembre 2012. A l'audience du 21 mars 2016, l'administration fiscale a déclaré qu'un dossier pénal avait été constitué. Les parties demandresses demandent que la visite des lieux du 4 septembre 2012 ainsi que les déclarations faites dans le cadre de cette visite soient déclarées nulles, que tous les documents et copies soient restitués et qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour.

Le juge *a quo* constate qu'un doute plane sur la portée exacte du droit de libre accès défini à l'article 63 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) et à l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992). Dans plusieurs travaux préparatoires, il est dit que ce droit de visite a une portée limitée et n'implique pas un droit de perquisition. Dans un arrêt du 16 décembre 2003, la Cour de cassation a toutefois jugé que l'article 63 du Code de la TVA habilite les agents compétents à examiner quels livres et documents se trouvent dans les locaux où est exercée l'activité et à examiner les livres et documents qu'ils y trouvent, sans devoir au préalable demander la remise de ces livres et documents. Selon le juge *a quo*, cette interprétation pourrait faire croire en l'existence d'un droit de recherche actif dans le chef des agents fiscaux compétents. Selon le juge *a quo*, même une interprétation purement textuelle des dispositions en cause indique que les agents fiscaux compétents disposent d'un droit de recherche actif leur permettant d'avoir accès, sans avertissement préalable, aux bâtiments et véhicules professionnels d'un contribuable et d'y faire les constats nécessaires en vue de contrôler sa situation fiscale.

Le juge *a quo* constate que le droit de libre accès visé à l'article 63 du Code de la TVA et à l'article 319 du CIR 1992 peut être exercé sans autorisation judiciaire préalable, sans présomption préalable de fraude fiscale, sans indication préalable des motifs justifiant le contrôle auprès du contribuable (à l'exception du délai d'investigation complémentaire fondé sur l'article 333, alinéa 3, du CIR 1992), sans indication préalable du but, de la durée ou du lieu visé du contrôle et des voies de recours disponibles, sans garanties procédurales notables, et qu'il peut s'agir d'un contrôle administratif simple comme d'un constat d'infractions pénales présumées ou non. La question se pose de savoir si l'actuel cadre législatif offre suffisamment de garanties pour assurer le droit au respect de la vie privée et du domicile du contribuable contre les abus et l'arbitraire de l'administration fiscale dans l'exercice de sa compétence légitime pour effectuer des contrôles fiscaux. Le juge *a quo* estime dès lors qu'il y a lieu de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

A.1. Les parties demandresses dans l'instance soumise au juge *a quo* estiment que les dispositions en cause doivent être interprétées de manière stricte et ciblée. Par ailleurs, une disposition imprécise doit être interprétée au profit du contribuable. L'interprétation large énoncée dans la question préjudicielle est, selon elles, inconstitutionnelle. L'administration ne peut en aucun cas chercher et emporter des documents qu'elle a elle-même trouvés, pénétrer des lieux de travail en dehors des heures de travail ou emporter des documents qui ne doivent pas légalement être conservés ou qui ne portent pas sur l'activité exercée. L'administration ne peut demander au contribuable de reconnaître son éventuelle fraude ou de produire des documents concernant des actes frauduleux, étant donné que le contribuable dispose d'un droit au silence. Par conséquent, l'administration ne peut emporter des documents portant sur des actes frauduleux.

A.2. Contrairement à la perquisition pénale, la « visite fiscale » n'implique pas de droit de perquisition générale. L'administration fiscale n'a dès lors pas le droit de faire tous les constats qu'elle estime nécessaires en vue d'une perception correcte de l'impôt ou d'emporter des documents. Les parties demanderesses estiment que la Cour de cassation, dans son arrêt du 16 décembre 2003, s'écarte clairement du texte littéral de la loi et des documents parlementaires en ce qu'elle autorise que l'administration cherche elle-même des documents sans demander au préalable leur production.

La façon dont l'Inspection spéciale des impôts interprète les dispositions en cause est contraire à tous les principes de l'Etat de droit et à la Constitution et permet à l'administration de disposer d'un droit général de perquisition, sans la moindre restriction. Par ailleurs, contrairement à un juge d'instruction, l'administration ne doit pas avoir de motif pour effectuer un contrôle. En outre, les parties demanderesses estiment que l'infraction à la loi commise par l'administration ne peut être justifiée sur la base de la doctrine « Antigone ». Le juge est dès lors tenu d'examiner si l'Inspection spéciale des impôts a collecté les preuves dans le respect de la loi et de la Constitution. Si le juge constate que l'obtention des preuves était illégale, ces preuves doivent être écartées.

A.3. Les parties demanderesses demandent en premier lieu à la Cour de constater que les dispositions en cause ont une portée limitée et sont, dans cette interprétation, conformes à la Constitution. Elles demandent en outre que la Cour dise que les dispositions en cause violent la Constitution dans l'interprétation défendue par l'administration fiscale.

A.4. Le Conseil des ministres relève que le droit de visite n'est pas un pouvoir d'investigation qui est exclusivement réservé aux agents de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts (AGISI) ou de l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc). L'Inspection économique et l'Administration générale des douanes et accises (AGDA) disposent d'une compétence similaire. Selon le Conseil des ministres, la Cour a déjà à plusieurs reprises confirmé qu'un tel droit de visite est conforme aux droits fondamentaux (voy. les arrêts n<sup>os</sup> 16/2001, 60/2002, 10/2011 et 105/2012). Il convient en outre de distinguer le droit de visite en matière fiscale d'une perquisition en matière pénale. Même s'il s'agit dans les deux cas d'un droit de perquisition, le but est différent et les régimes concernés sont différents.

A.5. Le Conseil des ministres affirme qu'un contrôle fiscal efficace et un financement juste de l'Etat belge impliquent nécessairement une ingérence dans la vie privée. Cette ingérence est autorisée dans la mesure où il s'agit d'un intérêt légitime, dans la mesure où il existe une base légale et dans la mesure où l'ingérence n'est pas disproportionnée. La Cour admet que la protection du bien-être économique de l'Etat est un but légitime (voy. l'arrêt n<sup>o</sup> 6/2013). La base légale de l'ingérence réside dans les dispositions en cause et dans la jurisprudence abondante relative à ces dispositions.

A.6. Le Conseil des ministres estime ensuite que le droit de visite fondé sur les dispositions en cause est proportionné. En effet, le législateur a effectivement imposé des conditions afin d'éviter l'arbitraire et les abus. Le pouvoir de procéder à une visite n'a pas été attribué à tous les agents fiscaux, il est réservé aux agents de l'AGISI et aux agents de l'AGFisc. Les agents compétents doivent être en possession de leur commission, de sorte qu'ils puissent se légitimer, et ils doivent avoir été chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête. Le contribuable visité doit par exemple figurer sur le plan de travail de l'Inspection spéciale des impôts, précédé d'une enquête préliminaire et d'une décision expresse du conseiller général. La visite doit également se faire durant les heures d'activité.

Par ailleurs, les domiciles privés ou les locaux habités bénéficient d'une protection particulière. Ils peuvent uniquement être visités entre 5 et 21 heures, moyennant une autorisation motivée du tribunal de police. L'intervention préalable d'un juge indépendant et impartial constitue une garantie supplémentaire et importante contre le risque d'abus ou d'arbitraire (voy. l'arrêt 10/2011). L'habilitation conférée par le juge de police peut faire l'objet d'une tierce opposition auprès de la chambre fiscale du tribunal de première instance.

Un contrôle judiciaire préalable n'est toutefois pas requis lorsque la visite se limite aux locaux professionnels. La protection offerte par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme s'étend également aux locaux professionnels, même si la Cour européenne des droits de l'homme exige uniquement un contrôle judiciaire *a posteriori*. Le juge doit en particulier examiner si la visite est nécessaire et proportionnée. Le contribuable dispose de plusieurs possibilités pour demander à un juge d'examiner la validité de la visite. Dans le cadre de la contestation de la cotisation, le juge fiscal contrôlera la régularité de la visite. Le contribuable

peut également immédiatement contester la validité de la visite en saisissant la chambre fiscale du tribunal de première instance par une requête unilatérale sur la base de l'article 19 du Code judiciaire ou exiger des mesures provisoires via une procédure de référé, comme la désignation d'un séquestre en vue de la conservation des informations obtenues au cours de la visite. Enfin, le Conseil des ministres se réfère aux exemples puisés dans la jurisprudence pour illustrer que, dans le cadre du contrôle judiciaire de la régularité d'une visite fiscale, il est examiné si le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, a été garanti. La Cour constitutionnelle pourrait préciser davantage ces critères, ce qui constituerait un outil supplémentaire pour l'administration fiscale, les contribuables et les juges en matière fiscale.

A.7. Le Conseil des ministres demande à la Cour de répondre par la négative à la question préjudicielle.

- B -

B.1. Le juge *a quo* demande si l'article 319, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et l'article 63, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) sont compatibles avec les articles 15 et 22 de la Constitution, combinés avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, lorsque ces dispositions sont interprétées en ce sens qu'elles 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.

B.2.1. L'article 319 du CIR 1992 dispose :

« 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 1er 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.

Les agents précités, munis de leur commission, peuvent vérifier, au moyen du matériel utilisé et avec l'assistance des personnes visées à l'article 315*bis*, alinéa 3, la fiabilité des informations, données et traitements informatiques, en exigeant notamment la communication de documents spécialement établis en vue de présenter les données enregistrées sur les supports informatiques sous une forme lisible et intelligible ».

B.2.2. L'article 63 du Code de la TVA dispose :

« Toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder, à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission :

1° d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent;

2° de vérifier, au moyen du matériel utilisé et avec l'assistance de la personne requise, la fiabilité des informations, données et traitements informatiques, en exigeant notamment la communication de documents spécialement établis en vue de présenter les données enregistrées sur les supports informatiques sous une forme lisible et intelligible;

3° de constater la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et [du] personnel qui y est affecté, ainsi que des marchandises et tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

Sont notamment des locaux où une activité est exercée, les bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et les terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts.

Ces agents peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa précédent et où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des opérations visées par le présent Code. 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.

Ils peuvent également arrêter et visiter à tout moment, sans avertissement préalable, tous moyens de transport, y compris les conteneurs, utilisés ou présumés être utilisés pour effectuer des opérations visées par le Code, en vue d'examiner les biens et les livres et documents transportés ».

B.2.3. En vertu de l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA, toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités de contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 confère aux agents chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus un pouvoir d'investigation analogue. Par l'article 11 de la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses, l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 a été modifié afin d'aligner le pouvoir d'investigation prévu par cette disposition sur celui des agents compétents pour contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée sur la base de l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2521/001, pp. 7-9). Le contenu des deux dispositions en cause a dès lors été voulu par le législateur comme largement équivalent.

B.3.1. L'article 15 de la Constitution dispose :

« Le domicile est inviolable; aucune visite domiciliaire ne peut avoir lieu que dans les cas prévus par la loi et dans la forme qu'elle prescrit ».

L'article 22 de la Constitution dispose :

« Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.

La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit ».

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans

une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

B.3.2. Ces dispositions exigent que toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et du domicile soit prescrite par une disposition législative, suffisamment précise, corresponde à un besoin social impérieux et soit proportionnée à l'objectif légitime poursuivi par celle-ci.

B.4. Le juge *a quo* demande si le cadre légal du droit de visite en ce qui concerne les impôts sur les revenus et la taxe sur la valeur ajoutée, dans l'interprétation soumise à la Cour, offre des garanties suffisantes pour assurer le droit au respect de la vie privée et du domicile. L'affaire soumise au juge *a quo* ne porte pas sur l'accès de l'administration fiscale à un domicile privé. La question préjudicielle concerne uniquement l'obligation faite aux contribuables de donner aux agents compétents un libre accès aux locaux professionnels et de leur permettre d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent. Le juge *a quo* dit expressément ne pas vouloir interroger la Cour concernant le fait d'emporter ou de copier des documents ou fichiers informatiques à l'occasion de la visite. La Cour ne fait dès lors pas intervenir ces aspects de la visite dans son examen.

B.5.1. Le droit au respect du domicile concerne non seulement les domiciles privés, mais s'applique également aux locaux utilisés à des fins professionnelles ou commerciales (CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 104; 27 septembre 2005, *Petri Sallinen e.a. c. Finlande*, § 70; 28 avril 2005, *Buck c. Allemagne*, § 31; 16 décembre 1992, *Niemietz c. Allemagne*, §§ 30-31). L'ingérence du législateur peut par ailleurs être plus importante lorsqu'il s'agit de locaux ou d'activités professionnelles ou commerciales (CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 104; 16 décembre 1992, *Niemietz c. Allemagne*, § 31).

Les dispositions en cause imposent aux personnes physiques ou morales, dans le cadre d'une visite fiscale, de donner libre accès aux locaux où l'activité économique se déroule, ce

qui constitue une ingérence dans le droit au respect du domicile (voy. en ce sens CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 106).

B.5.2. Le droit au respect de la vie privée englobe le droit pour l'individu de nouer et de développer des relations au-delà de son cercle intime, y compris sur le plan professionnel ou commercial (CEDH, 23 mars 2006, *Vitiello c. Italie*, § 47; 16 décembre 1992, *Niemietz c. Allemagne*, § 29). De surcroît, les personnes physiques ou morales ont un intérêt légitime à assurer la protection de la vie privée des individus qui travaillent pour elles. Il convient de prendre en compte ces intérêts afin d'apprécier si l'ingérence des pouvoirs publics est justifiée (CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 107).

B.6. Du fait qu'une visite fiscale constitue une ingérence dans le droit au respect du domicile, cette ingérence doit satisfaire aux exigences mentionnées en B.3.2.

B.7. La visite fiscale telle qu'elle est réglée par l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 et par l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA doit permettre de faire les constats nécessaires en ce qui concerne la régularité de la déclaration fiscale et vise à assurer ainsi la perception des impôts nécessaire au bon fonctionnement de l'autorité et à la garantie du bien-être économique du pays. Elle poursuit donc un but légitime au sens de l'article 8.2 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.8.1. En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte à l'inviolabilité du domicile, l'article 15 de la Constitution garantit à toute personne qu'aucune immixtion dans ces droits ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

Outre cette exigence de légalité formelle, l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme impose que l'ingérence dans le droit au respect du domicile soit libellée en des termes clairs et suffisamment précis qui permettent d'appréhender de manière prévisible les hypothèses dans lesquelles le législateur autorise pareille ingérence, de manière à ce que chacun puisse prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé (CEDH, 17 février 2004, *Maestri c. Italie*, § 30).

B.8.2. Il ressort de la motivation de la décision de renvoi et de la formulation de la question préjudicielle que le juge *a quo* demande s'il est satisfait à la condition de prévisibilité de l'ingérence dans le droit au respect du domicile si les articles 319, alinéa 1er, du CIR 1992 et 63, alinéa 1er, du Code de la TVA 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 [...] ces locaux [...] en vue d'examiner les livres et les documents qui s'y trouvent ».

B.9.1. Il ressort du libellé de l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 et de l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA que le contribuable est tenu de donner accès aux locaux professionnels aux agents chargés d'effectuer des contrôles en matière d'impôts sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée. La visite fiscale est donc liée à une finalité, ce qui implique que l'administration fiscale ne peut utiliser son pouvoir d'investigation qu'en vue de contrôler le respect de la législation en matière d'impôts sur les revenus et de TVA et en vue de déterminer le montant exact de l'impôt dû.

B.9.2. En vertu de l'article 319 du CIR 1992, la visite des locaux professionnels effectuée dans le cadre des impôts sur les revenus permet aux agents compétents, d'une part, de constater la nature et l'importance des activités en question 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.

L'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA habilite l'administration fiscale à examiner sur place tous les livres et documents qui s'y trouvent, à vérifier la fiabilité des informations, données et traitements informatiques et à constater la nature et l'importance de l'activité qui

s'y exerce et du personnel qui y est affecté, ainsi que des marchandises et tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

Ces dispositions contiennent donc une description claire de l'objet du contrôle. Elles précisent également à quels locaux le libre accès doit être accordé.

B.9.3. La visite dans le cadre des impôts sur les revenus ne peut être effectuée que durant les heures où une activité se déroule dans les locaux professionnels. La visite dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée peut avoir lieu à tout moment et sans avertissement. Les dispositions en cause précisent dès lors également quand la visite peut avoir lieu.

B.10.1. La question préjudicielle mentionne le fait que le droit d'accès de l'administration fiscale pourrait être exercé sans autorisation préalable du contribuable.

B.10.2. Les dispositions en cause imposent au contribuable ou à son mandataire de donner libre accès aux locaux professionnels et de collaborer ainsi à la visite fiscale. Elles n'autorisent cependant pas les agents compétents à se procurer par la contrainte un accès aux locaux professionnels lorsque cette coopération obligatoire est refusée. S'il avait voulu garantir l'accès aux locaux professionnels sans l'accord du contribuable, le législateur aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas.

B.10.3. Quant à l'obligation de coopération fondée sur l'article 319 du CIR 1992, le ministre des Finances a déclaré :

« Le droit de visite dans le cadre de l'impôt sur les revenus n'est pas un droit de perquisition domiciliaire (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, 264/42, 217 et *Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, 113/11, 23-24). Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes n'ont en effet pas la possibilité de forcer manu militari le contribuable à respecter ses obligations [...]

Les fonctionnaires compétents des contributions directes n'ont pas la possibilité d'extorquer le libre accès. Si le contribuable refuse d'accorder l'accès aux locaux concernés, la visite ne peut avoir lieu » (QRVA, Chambre, 2009-2010, n° 93, 8 février 2010, p. 546).

Le libellé de l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA ne fait pas apparaître que le législateur ait conçu différemment le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale dans ce contexte.

B.10.4. Si le contribuable refuse de coopérer à la visite, il peut être infligé soit une amende administrative (article 445 du CIR 1992 ou article 70, § 4, du Code de la TVA) soit, en cas d'infraction à des fins frauduleuses ou dans le but de nuire, une sanction pénale (article 449 du CIR 1992 ou article 73 du Code de la TVA). En cas de refus de coopération dans le cadre de la visite, il peut en outre être établi une cotisation d'office.

Enfin, dans les conditions prévues par la loi, les fonctionnaires de l'administration fiscale concernée portent à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution dont ils ont eu connaissance dans le cadre d'une visite fiscale.

B.11.1. La question préjudicielle mentionne également l'obligation, prévue par les dispositions en cause, de permettre aux agents compétents d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux.

B.11.2. Par un arrêt du 16 décembre 2003, la Cour de cassation s'est prononcée sur la portée du droit d'examiner les livres et documents dans les locaux professionnels, en vertu de l'article 63, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA :

« Attendu que, d'une part, en vertu de l'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée, toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des agents de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, les livres et documents qu'elle doit conserver conformément à l'article 60, à l'effet de permettre de vérifier l'exacte perception de la taxe à sa charge ou à la charge de tiers;

Que, d'autre part, conformément à l'article 63, alinéa 1er, 1°, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée, toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent;

Attendu qu'il ressort du rapprochement de ces dispositions que la mesure de contrôle visée à l'article 63, alinéa 1er, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée doit être distinguée de la mesure de contrôle visée à l'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée; que l'article 63, alinéa 1er, 1°, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée vise à octroyer aux agents compétents un pouvoir de contrôle qu'ils ne puisent pas dans l'article 61, § 1er, alinéa 1er, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée;

Qu'il s'ensuit qu'en vertu de l'article 63, alinéa 1er, 1°, du Code de la Taxe sur la valeur ajoutée, les agents compétents ont le droit d'examiner quels livres et documents se trouvent dans les locaux où s'exerce l'activité ainsi que d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent sans devoir requérir au préalable la remise de ces livres et documents » (Cass., 16 décembre 2003, *Pas.*, 2003, n° 647).

Etant donné que la loi du 19 mai 2010 a aligné le pouvoir de visite en ce qui concerne les impôts sur les revenus sur celui en matière de taxe sur la valeur ajoutée, il convient d'admettre que l'enseignement de l'arrêt précité est également applicable aux impôts sur les revenus.

B.11.3. Afin de pouvoir déterminer l'impôt dû, les agents compétents disposent ainsi de pouvoirs d'investigation étendus et ils ont le droit d'examiner au cours de la visite quels livres et documents se trouvent dans les locaux et de les contrôler, sans devoir demander au préalable leur remise. Une interprétation raisonnable de l'obligation de coopération commande que l'administration fiscale ne soit pas tributaire du choix du contribuable de déterminer quels documents il permet de consulter et que le contribuable soit également tenu de coopérer afin d'ouvrir par exemple des armoires ou coffres fermés. Les dispositions en cause n'autorisent toutefois pas les agents compétents à exiger la consultation des livres et documents en question si le contribuable s'y oppose. Si le législateur avait voulu imposer un tel droit d'investigation, il aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas.

B.11.4. Comme il est dit en B.10.4, si le contribuable refuse de coopérer, il peut lui être infligé soit une amende administrative (article 445 du CIR 1992 ou article 70, § 4, du Code de la TVA) soit, en cas d'infraction à des fins frauduleuses ou dans le but de nuire, une sanction pénale (article 449 du CIR 1992 ou article 73 du Code de la TVA). En cas de refus de coopération, il peut en outre être établi une cotisation d'office. Enfin, dans les conditions prévues par la loi, les fonctionnaires de l'administration fiscale concernée portent à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution dont ils ont eu connaissance dans le cadre d'une visite fiscale.

B.12. Il ressort de ce qui précède que, contrairement à ce qui est mentionné dans la question préjudicielle, les agents compétents ne disposent pas, lors d'une visite fiscale, d'un droit général, inconditionnel et illimité de libre accès aux locaux professionnels. Les dispositions en cause mentionnent les personnes qui sont tenues de conférer à l'administration fiscale un libre accès aux locaux professionnels, elles précisent où, quand et par qui la visite peut être effectuée et quel en est l'objet. Compte tenu de ce qui est dit en particulier en B.10.2 et B.11.3, elles sont suffisamment claires pour que le justiciable puisse savoir ce à quoi il doit s'attendre et elles satisfont ainsi à la condition de prévisibilité visée à l'article 8.2 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.13.1. Il convient encore d'examiner si les mesures sont nécessaires dans une société démocratique et si elles sont raisonnablement proportionnées au but poursuivi. Il importe à cet égard que la visite fiscale relative aux impôts sur les revenus et à la taxe sur la valeur ajoutée s'accompagne de garanties effectives contre les abus (CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 163).

B.13.2. La visite est un moyen important qui doit permettre à l'administration fiscale de faire les constats nécessaires quant à la régularité de la déclaration fiscale et peut donc être considérée comme nécessaire dans une société démocratique.

B.13.3. Les dispositions en cause concernent l'accès aux locaux professionnels et non l'accès à un domicile privé, de sorte qu'une autorisation judiciaire préalable en vue d'une

visite fiscale n'est pas requise dans ces conditions (voy. en ce sens CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 172).

Les agents qui procèdent à la visite fiscale doivent cependant être en possession d'une commission, qui leur permet de se légitimer et qu'ils doivent pouvoir produire à la demande du contribuable (Cass., 12 septembre 2008, *Pas.*, 2008, n° 469).

B.13.4. Lorsqu'ils procèdent à la visite fiscale, les agents compétents doivent veiller à ne pas entraver l'activité professionnelle du contribuable. Par ailleurs, les agents compétents ne peuvent contraindre le contribuable à violer le secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 112, *Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n° 366, p. 301).

Le secret professionnel tend à protéger le client et exclusivement pour les faits dont l'intéressé a eu connaissance dans l'exercice de son activité professionnelle (Cass., 30 octobre 1978, *Pas.* 1979, I, p. 248). Le secret professionnel ne peut être invoqué dans le seul but d'éviter un contrôle fiscal (Cass., 17 juin 1969, *Pas.* 1969, p. 960).

B.14.1. La question préjudicielle mentionne que la visite est possible indépendamment du fait qu'elle a lieu en vue de l'application de la législation fiscale ou en vue de constater des infractions fiscales pénalement sanctionnées.

B.14.2. Une visite fiscale et une perquisition ont une finalité fondamentalement différente. Les dispositions en cause confèrent aux agents compétents un pouvoir d'investigation administratif qui est lié à un objectif et qui ne peut être exercé qu'en vue de constater la régularité de la déclaration fiscale à l'impôt sur les revenus ou en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Il ne faut pas qu'il y ait présomption de fraude pour justifier une visite fiscale.

B.14.3. Les fonctionnaires des administrations fiscales en matière d'impôts sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée ne disposent pas d'un pouvoir d'investigation judiciaire; ils portent par contre à la connaissance des autorités judiciaires, dans les conditions

prévues par la loi, les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution dont ils ont eu connaissance. Il appartient à ces autorités d'apprécier les suites qu'il convient d'y donner.

B.14.4. Dans la mesure où la finalité de la visite fiscale consiste uniquement à établir une imposition exacte, le contribuable ne peut invoquer ni le droit de se taire ni le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination afin de se soustraire à son obligation de collaborer à la visite (CEDH, décision, 16 juin 2015, *Van Weerelt c. Pays-Bas*, § 56). Ce n'est que dans le cadre d'une accusation au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme que le contribuable peut invoquer le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination (CEDH, 25 février 1993, *Funke c. France*, § 44). Ce droit implique que, dans une procédure pénale, il n'est pas recouru à une preuve obtenue par la contrainte ou les pressions au mépris de l'accusé (CEDH, 3 mai 2001, *J.B. c. Suisse*, § 64; 17 décembre 1996, *Saunders c. Royaume-Uni*, § 68). Le droit de ne pas s'incriminer soi-même ne s'étend toutefois pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données qui peuvent être obtenues du contribuable en recourant à des pouvoirs coercitifs, mais qui existent indépendamment de la volonté du contribuable (CEDH, décision, 16 juin 2015, *Van Weerelt c. Pays-Bas*, § 55, 17 décembre 1996, *Saunders c. Royaume-Uni*, § 69).

B.15.1. Comme il est dit en B.14.2, la visite fiscale est liée à un objectif et doit avoir lieu dans les limites indiquées dans les dispositions en cause en ce qui concerne le moment et l'objet du contrôle et la nature des locaux.

Lorsque les agents compétents excèdent les limites de leur pouvoir d'investigation, ceux-ci commettent un détournement de pouvoir ou un excès de pouvoir, ce qui peut, le cas échéant, impliquer que la visite est entachée de nullité.

B.15.2. Le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt (article 569, 32°, du Code judiciaire). Au cours du contrôle judiciaire, il convient d'examiner si les conditions contenues dans les dispositions en cause ont été respectées et si la visite à laquelle il a été procédé était proportionnée au but poursuivi.

Un contrôle juridictionnel effectif de la régularité d'une visite fiscale et de la preuve obtenue est donc possible.

B.16. Il ressort de ce qu'il est dit en B.9 à B.15, contrairement donc à ce qui est affirmé dans la question préjudicielle, ce qui a déjà été mentionné en B.12, que la visite fiscale en matière d'impôts sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée est entourée de garanties suffisantes contre les abus. Le législateur a ainsi réalisé un juste équilibre entre, d'une part, les droits des contribuables concernés et, d'autre part, la nécessité de pouvoir procéder de manière efficace à un contrôle ou une enquête concernant l'application des impôts sur les revenus ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

B.17. Compte tenu de ce qui est dit en B.16, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Compte tenu de ce qui est dit en B.16, l'article 319, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne violent pas les articles 15 et 22 de la Constitution, combinés avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 12 octobre 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

E. De Groot