

Le droit au respect de la vie privée lors d'un contrôle de l'administration fiscale

Mémoire réalisé par
Tristan d'Otreppe de Bouvette

Promoteur
Céline Romainville

Année académique 2016-2017

Master en droit
Finalité justice civile et pénale

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

REMERCIEMENTS

Avant d'entamer la lecture de mon travail, je vous invite à lire les quelques lignes qui suivent car c'est grâce notamment à ces personnes que ce mémoire a pu aboutir et se retrouve dorénavant entre vos mains.

Je tiens d'abord à remercier Madame Stéphanie Wattier de m'avoir accompagné durant toute une année lors du séminaire de mémoire et de m'avoir aidé à choisir ce sujet après de multiples rebondissements. Je remercie également ma promotrice Madame Céline Romainville pour son suivi et ses conseils qui m'ont aiguillé à mon retour d'Erasmus vers de la documentation et des recherches pertinentes.

Je remercie aussi les fonctionnaires du Service public fédéral Finances pour leurs réponses précises à mes questions.

Je veux ensuite remercier mes parents qui m'ont soutenu.

Enfin, j'adresse un remerciement spécial à Maurice pour ses conseils avisés, sa relecture et son expérience qui m'ont permis de retrouver confiance dans des moments de doute.

TABLE DES MATIÈRES

<u>INTRODUCTION</u>	11
1. Le cadre légal du droit au respect de la vie privée en droit belge.....	13
1.1. L'article 22 de la Constitution belge.....	14
1.2. Un corollaire de l'article 22 de la Constitution : l'inviolabilité du domicile, l'article 15 de la Constitution belge.....	16
1.3. Autre disposition du droit belge fondamentale pour le sujet de notre travail : la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des données à caractère personnel.....	16
2. Le cadre légal du droit au respect de la vie privée en droit européen : l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.....	18
3. La légalité de l'impôt, les garanties procédurales en droit fiscal et leurs liens avec le droit au respect de la vie privée.....	20
3.1. La légalité de l'impôt.....	20
3.2. Les garanties procédurales de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.....	21
1^{ère} PARTIE :	
<u>L'impôt, la collaboration et les privilèges de l'administration fiscale lors d'une demande de renseignement et le droit au respect de la vie privée.</u>	22
Chapitre 1 : Les caractéristiques générales de l'impôt	22
Chapitre 2 : Le devoir de collaboration du contribuable comme principe.....	23
2.1. Collaborer certes, mais dans quelle mesure	23
2.2. Les demandes d'informations et de renseignements de l'administration.....	26
Chapitre 3 : Limites imposées à l'administration lors de cette première phase de collaboration et le droit au respect de la vie privée	27
3.1. La vie privée face aux demandes d'informations et de renseignements de l'administration fiscale	27
3.2. Le droit de se taire.....	30
3.3. Le secret bancaire, un ancien refuge devenu transparent	33
3.3.1. Notion et définition du secret bancaire	34
3.3.2. La levée du secret bancaire et son impact sur le droit au respect de la vie privée.....	36

2ème PARTIE :**Le droit au respect de la vie privée sur les réseaux sociaux, lors de la communication de livres et documents et en cas de visite de l'administration..... 40****Chapitre 1** : Investigation de l'administration fiscale sur les réseaux sociaux et l'obligation pour le contribuable de communiquer livres et documents..... 40

1.1. Les pouvoirs d'investigation du fisc sur les réseaux sociaux..... 40

1.2. L'obligation pour le contribuable de communiquer certains livres et documents et l'analyse des logiciels d'exploitation..... 42

1.3. Le droit de rétention..... 43

Chapitre 2 : Contrôle et visite « domiciliaire » 43**Chapitre 3** : Limites générales aux pouvoirs d'investigations et de visites de l'administration fiscale..... 48

3.1. Limites concernant l'obligation de communication des documents nécessaires..... 48

3.2. Le droit de visite de l'administration fiscale et sa conformité au droit au respect de la vie privée..... 50

3.2.1. La légalité des règles de droit 52

3.2.2. La légitimité du but poursuivi par l'administration 55

3.2.3. La proportionnalité et la nécessité de l'ingérence 56

3ème PARTIE :**Et après ? Le traitement des données récoltées par l'administration fiscale et les conséquences d'une irrégularité procédurale, d'une violation de la loi ou de la Convention de la part du fisc..... 59****Chapitre 1** : Le traitement des données à caractère personnel récoltées lors de la déclaration, des contrôles et des investigations..... 59**Chapitre 2** : Les effets d'une violation de la loi et du droit au respect de la vie privée par l'autorité publique..... 63

2.1. Qui peut invoquer le droit au respect de la vie privée ? 63

2.2. Possibilités de recours 64

2.3. Les conséquences d'une preuve acquise de manière irrégulière 66

2.4. Controverse sur l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal 67

CONCLUSION..... 71**BIBLIOGRAPHIE**..... 75

INTRODUCTION

Malgré la nécessité de l'impôt pour mener les missions et politiques de l'État, celui-ci est un mécanisme qui peut entrer en conflit avec plusieurs droits fondamentaux et libertés publiques. Les plus évidents de ceux-ci étant par exemple et de manière non-exhaustive, le droit à l'égalité, le droit de propriété, ou encore le droit à la vie privée,... Le droit fiscal est ainsi une matière dans laquelle l'application des droits fondamentaux trouve tout son sens¹.

De par le caractère confiscatoire de l'impôt et l'immixtion des pouvoirs publics dans des sphères privées de la personne tels que les revenus ou encore les signes apparents de fortune, le fisc peut parfois être perçu comme un intrus qui, de surcroît n'a pas à tenir compte des droits les plus élémentaires des citoyens. Dans ce contexte, quels sont les droits ? et les limites du fisc ?

De manière spécifique, en ce qui concerne le droit au respect de la vie privée, toute personne est censée garder la maîtrise de la divulgation des éléments relevant de sa vie privée². Ce concept du respect dû à la vie privée n'a cessé d'être élargi durant les vingt dernières années par la Cour européenne des droits de l'homme. Il ne se limite plus désormais à la sphère seulement familiale et purement privée de la personne. La Cour estime dorénavant que la vie privée a également sa place sur les locaux professionnels³ et même commerciaux⁴. Elle va même jusqu'à accorder une certaine forme de protection de la vie privée aux personnes morales⁵ (même si celle-ci n'y a pas la même intensité⁶). Dès lors, à quel moment sommes-nous dans l'obligation de mettre ce droit, *a priori* puissant, de côté afin que l'impôt soit correctement perçu par l'administration fiscale ?

Ces questions sont évidemment étroitement liées à la notion de fraude fiscale et au besoin de lutte contre celle-ci. En effet, même si l'impôt est un mécanisme largement accepté de nos jours, certains tentent encore et toujours de ne pas le payer.

Comme le disait Georges Pompidou : « la fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à

¹ Voy., en général, V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années. », *R.G.C.F.*, 2009/6, pp. 524 à 584.

² E. BRIBOSIA et L. HENNEBEL (dir.), *Classer les droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 102.

³ Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, req. n°13710/88, § 29.

⁴ C.J.C.E., arrêt *Hoechst c. Commission*, 21 septembre 1989, 46/87 et 227/88, *Rec.*, p. 2859, § 17 et 18.

⁵ A. MORTIER, « L'accès des inspecteurs sociaux aux lieux de travail et aux espaces habités », *Rev. dr. pén.*, 2011/2, p. 119.

⁶ Cour eur. D.H., arrêt *société Colas Est et autres c. France*, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, § 42, *R.D.S.*, 2003, p. 433, notes D. TORFS.

l'homme⁷ ».

Pour mener à bien ces missions de recouvrement de l'impôt, l'administration doit pouvoir compter, dans une certaine mesure, sur un devoir de collaboration du contribuable. Cette collaboration n'est pas toujours aisée à obtenir, le contribuable pouvant jouir du droit de se taire et de ne pas s'incriminer lui-même, du droit au respect de sa vie privée tandis que l'administration se doit de respecter des limites procédurales lors de ses investigations. En outre, ce besoin d'investigations découle du principe *actio incumbit probatio*, selon lequel c'est à l'administration fiscale d'établir la preuve des revenus non déclarés qu'elle désire taxer⁸.

Pour faciliter cette preuve et garantir une bonne perception de l'impôt, l'administration jouit donc de nombreux pouvoirs dans le domaine du contrôle et de l'investigation. L'un d'eux consiste, par exemple, à autoriser les agents du fisc à demander des renseignements aux contribuables ou à des tiers avec obligation pour ceux-ci de répondre et les communiquer à d'autres administrations⁹. Un autre privilège est la possibilité d'effectuer des visites « domiciliaires »¹⁰, ou encore la possibilité de saisir certains documents¹¹.

L'administration dispose donc de pouvoirs et de privilèges variés, mais ceux-ci doivent être impérativement menés dans le respect d'un certain nombre de garde-fous. En effet, l'impunité de fait autrefois connue du législateur fiscal face aux violations des droits fondamentaux n'est plus d'actualité¹², celui-ci se doit donc d'édicter des lois qui posent des limites permettant de respecter un équilibre entre l'intérêt de l'Etat et les droits fondamentaux du contribuable. Et l'administration se doit également de respecter ces limites. Malgré celles-ci, la frontière entre ingérence dans la vie privée et contrôle de l'administration est parfois floue : elle cherche sa voie au gré de la jurisprudence des cours et tribunaux, et de la Cour européenne des droits de l'homme. En effet, la protection de la vie privée n'a pas une valeur absolue et peut devoir céder le pas devant des valeurs considérées comme supérieures¹³. Pour ce faire, les juridictions vont examiner s'il existe un rapport de proportionnalité entre le droit au respect de la vie privée d'une part, et les pouvoirs d'investigations des agents du fisc qui ont pour

⁷ Ch. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de Science Financière, t. 29, Paris, L.G.D.J., 1990, p. 134.

⁸ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 574.

⁹ E. BRIBOSIA et L. HENNEBEL (dir.), *op. cit.*, p. 107.

¹⁰ A. MORTIER, *op. cit.*, p.142 à 147.

¹¹ Articles 315, 315bis et 315ter du C.I.R. 1992.

¹² V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 524 à 525.

¹³ *Ibidem*, p. 582.

mission d'assurer une exacte et juste perception de l'impôt, d'autre part. Souvent, la préservation du bien-être économique du pays¹⁴, ou encore la prévention d'infractions pénales¹⁵, constitueront des buts légitimes justifiant une ingérence dans le droit au respect de la vie privée. Il sera intéressant de se pencher sur cette barrière séparant les contrôles et investigations de l'administration des ingérences dans le droit au respect de la vie privée.

Après ce préalable général, nous nous attacherons dans la suite de cette introduction à rappeler la notion de vie privée en présentant la législation nationale belge et le droit européen en la matière. Ensuite, nous nous pencherons sur une étude approfondie de l'impôt, de ses caractéristiques et des privilèges dont dispose le fisc afin de le percevoir. Nous confronterons ces différents pouvoirs aux droits fondamentaux (et plus précisément au droit au respect à la vie privée). Nous analyserons également les lois relatives aux traitements des données à caractère personnel et ce que l'administration peut effectuer avec les données récoltées au cours de la procédure de l'établissement de l'impôt. Enfin, nous analyserons de manière succincte les effets d'une violation, par l'administration fiscale, des limites qui encadrent ses pouvoirs d'investigation.

1. Le cadre légal du droit au respect de la vie privée en droit belge

Le droit au respect de la vie privée est un droit en perpétuelle évolution dans notre société. Il s'agit d'un droit fondamental présent dans toutes les facettes de nos relations : autant au domicile, dans la vie privée et familiale, que dans la vie professionnelle. La Cour européenne des droits de l'homme et du citoyen n'a cessé d'élargir ce concept de vie privée. Et la protection de la vie privée du contribuable ne faisait pas l'objet d'étude d'ensemble jusqu'il y a 30 ans¹⁶.

Nous allons, tout d'abord, analyser ce droit au niveau national belge. Plus particulièrement à travers deux articles de la Constitution belge : le 22 qui consacre le droit au respect de la vie privée et son corollaire, l'article 15, qui met en place le concept d'inviolabilité du domicile,

¹⁴ Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, 14 mars 2013, req. n° 24117/08, § 136 et Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, 22 décembre 2015, req. n° 28601/11, § 83 et 84.

¹⁵ Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, 7 juillet 2015, req. n° 28005/12, § 75 et arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, 1^{er} décembre 2015, req. n° 69436/10, § 52.

¹⁶ M-C. VALSCHAERTS, *Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu*, Bruxelles, Bruylant, 1989, p. 1.

évidemment lié au concept de vie privée. Nous nous pencherons ensuite sur le droit au respect de la vie privée au niveau européen consacré par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme¹⁷. Enfin, nous brosserons un bref aperçu des autres droits fondamentaux présents en droit fiscal et influençant le droit au respect de la vie privée.

1.1. L'article 22 de la Constitution belge

La protection de la vie privée en droit national belge est consacrée de manière succincte¹⁸ à l'article 22 de la Constitution. Cet article édicte que : « *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. »

Malgré son énoncé condensé en deux courtes lignes, cet article a augmenté en intérêt, pour protéger de manière effective le droit au respect de la vie privée, avec la possibilité offerte à la Cour d'arbitrage (devenue le 13 mai 2007 Cour constitutionnelle) de contrôler les articles 10, 11 et 24 de la Constitution en 1989 et encore plus en 2003, lorsque cette Cour s'est vue reconnaître l'extension de ses compétences de contrôle de constitutionnalité à l'ensemble des droits fondamentaux du titre II de la Constitution¹⁹. Auparavant, les violations de la Constitution belge par la loi fiscale n'entraînaient aucune sanction, mettant en place une impunité de fait du législateur fiscal²⁰. Dorénavant, il n'est plus d'actualité d'affirmer que le législateur fiscal peut outrepasser les normes constitutionnelles comme il aurait pu le faire dans un passé pas si lointain. En effet, grâce à la primauté et l'application directe du droit européen en droit interne belge (voir *infra* note infrapaginale n° 39), mais plus précisément grâce à la méthode dite « conciliatoire²¹ », la Cour constitutionnelle peut s'inspirer des dispositions internationales et leurs interprétations jurisprudentielles pour déterminer la portée des droits fondamentaux constitutionnellement garantis²². Cette méthode consiste donc à

¹⁷ Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, *err.*, 29 juin 1961, ci-après CEDH.

¹⁸ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 225.

¹⁹ Loi spéciale du 9 mars 2003 modifiant la Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, *M.B.*, 11 avril 2003.

²⁰ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 524.

²¹ M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, Précis de la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 125 à 138.

²² H., DUMONT, A. BAILLEUX, F. BELLEFLAMME, P.-O. DE BROUX, et S. VAN DROOGHENBROECK (dir.), *Le droit international et européen des droits de l'homme devant le juge national*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 145.

considérer comme un ensemble indissociable²³ une ou plusieurs dispositions constitutionnelles avec une ou des dispositions internationales. Ainsi, celui qui se targue d'une violation de son droit fondamental au respect de sa vie privée se doit d'invoquer devant la Cour constitutionnelle, l'article 22 de la Constitution, en « conciliant » cette disposition avec les normes supranationales adéquates²⁴.

Cette méthode n'est pas surprenante²⁵ étant donné que le Constituant, dans le but d'éviter une incompatibilité avec la Convention européenne des droits de l'homme, s'était déjà inspiré de l'article 8 de cette même Convention pour rédiger son article 22²⁶. En effet, à la lecture des travaux préparatoires, on remarque qu'il a souhaité « mettre autant que possible la proposition en concordance avec l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [...], afin d'éviter toute contestation sur le contenu respectif de l'article de la Constitution et de l'article 8²⁷. » Vu les constatations ci-dessus, il apparaît, dès lors, logique que la Cour constitutionnelle se nourrisse des interprétations de la Cour européenne et de l'évolution de la portée des termes des dispositions européennes pour établir la juste portée des normes constitutionnelles qui s'en inspirent.

Néanmoins l'article 22 est à la fois plus limité et plus sévère que l'article 8. En effet, il se limite au respect de la vie privée et familiale et n'énumère pas les buts légitimes qui rendent possible, dans les faits, les limitations possibles au droit au respect de la vie privée²⁸. Et il est plus sévère que l'article 8 de la CEDH en ce qu'il précise que les citoyens ont droit au respect de leur vie privée « *sauf dans les cas et conditions fixés par la loi* ». Pour interpréter correctement ces termes, l'exigence de légalité de l'article 22 de la Constitution doit être mise en parallèle avec le principe constitutionnel de légalité de l'impôt consacré aux articles 170 et 172 de la Constitution. En effet, les taxes, impôts et exemptions, comme les dérogations au droit au respect de la vie privée, doivent être prévus *par* une norme législative et pas seulement *en vertu* d'une norme législative²⁹. Ainsi, toute ingérence dans le droit fondamental à la protection de la vie privée doit être encadrée par une loi précise et prévisible et une loi au

²³ C.A., 22 juillet 2004, n° 136/2004, B.5.3.

²⁴ E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », Note sous C. const., 27 mars 2014, *R.G.C.F.*, 2014/5, p. 333 et 334.

²⁵ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de Droit de Louvain*, vol. 75, 2015, n° 3-4, p. 406.

²⁶ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales...*, *op. cit.*, p. 225.

²⁷ *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1993/1994, n° 997/5, p. 2.

²⁸ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales...*, *op. cit.*, p. 225.

²⁹ *Ibidem*, p. 225.

sens formel du terme³⁰. C'est pourquoi l'exigence de légalité de l'article 22 doit être interprétée strictement contrairement à l'exigence de légalité établie par l'article 8 de la CEDH qui invite à interpréter le terme « loi » de manière large, se limitant à exiger l'apport d'une norme de droit suffisamment prévisible quelle que soit sa qualification ou sa source en droit interne³¹.

1.2. Un corollaire de l'article 22 de la Constitution : l'inviolabilité du domicile, l'article 15 de la Constitution belge

L'article 15 de la Constitution, établit l'inviolabilité du domicile en ces termes : « *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* ».

A l'instar de l'article 22, l'article 15 est également plus sévère quant à l'exigence de légalité que l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et plus souple que celui-ci en ce qu'il n'établit pas de liste exhaustive d'objectifs que doivent absolument poursuivre les autorités pour qu'une ingérence soit justifiée³². Enfin, l'article 15 est interprété plus restrictivement, au niveau de son champ d'application spatial, que l'article 8 de la Convention (voir *infra*)³³ : la Constitution ne protège que le lieu, en ce compris les dépendances propres y encloses, occupé par une personne en vue d'y établir sa demeure ou sa résidence réelle et où elle a droit, à ce titre, au respect de son intimité, de sa tranquillité et plus généralement de sa vie privée³⁴. Au contraire de l'article 8 de la Convention qui inclut également dans sa protection, large, les bâtiments commerciaux³⁵ et les locaux professionnels³⁶.

1.3. Autre disposition du droit belge fondamentale pour le sujet de notre travail : la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des données à caractère personnel³⁷

La loi du 8 décembre 1992, applicable en matière fiscale³⁸, impose des règles à toute

³⁰ E. DEGRAVE, K. ROSIER et J.-M. Van GYSEGHEM, « La vie privée et les technologies dans l'administration, la relation de travail et le domaine de la santé – Chronique de jurisprudence 2003-2013 », *J.T.*, 2014/27, n° 6571, p. 514 et C.C. 14 mars 2013, n° 39/2013, B.8.1.

³¹ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales...*, *op. cit.*, p. 226.

³² *Ibidem*, p. 226.

³³ *Ibidem*, p. 226.

³⁴ Cass., 21 octobre 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 1180 et Cass., 23 juin 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 613.

³⁵ C.J.C.E., *Hoechst c. Commission*, 21 septembre 1989, 46/87 et 227/88, *Rec.*, p. 2859, § 17 et 18.

³⁶ Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, req. n°13710/88, § 29.

³⁷ Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993.

personne qui collectionne et traite des bases de données contenant des données à caractère personnel, que cette personne soit une entité privée (banque, entreprise) ou publique (administration). Cette loi gagne en importance ces dernières années avec le développement de l'administration électronique, ou encore e-gouvernement³⁹. Elle gouvernera donc toute gestion, échange, utilisation et traitement des données privées, professionnelles ou publiques des contribuables récoltées lors des demandes d'informations et des contrôles de l'administration fiscale. En effet, la notion de donnée personnelle doit être interprétée de manière large⁴⁰. On notera cependant, que la protection offerte par la loi du 8 décembre 1992 n'est pas offerte aux personnes morales⁴¹.

Autant le législateur fédéral que les législateurs communautaires et régionaux ont le droit d'organiser des traitements de données dans l'exercice de leurs compétences⁴². Toutefois, les traitements doivent respecter 3 conditions. La première étant que ce traitement doit poursuivre une finalité, déterminée, explicite et légitime. La deuxième étant que les données soient collectées proportionnellement et pertinemment par rapport à la finalité déterminée. Et dernière condition, que les entités privées ou publiques utilisant ces données fournissent une série d'informations énumérées dans la loi afin d'observer une certaine transparence⁴³ et autorisent un accès à ses données au citoyen et le cas échéant une possibilité de correction⁴⁴.

Même si ces lois constituent le corpus national relatif à la protection de la vie privée en droit belge, il est plus intéressant de se pencher sur l'étude de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. En effet, les articles de la CEDH sont d'application directe et possèdent une force obligatoire devant les Cours et tribunaux de l'ordre juridique belge depuis l'arrêt fromagerie franco-suisse *Le Ski* de 1971⁴⁵.

³⁸ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 408.

³⁹ E. DEGRAVE et Y. POULLET, « L'externalisation de l'administration, les nouvelles technologies et la protection de la vie privée », *J.T.*, 20008/17, n° 6308, p. 277.

⁴⁰ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 408.

⁴¹ F. COLLON, « Le secret bancaire, les traitements de données à caractère personnel par l'administration fiscale et la protection de la vie privée », in *Le contrôle fiscal*, R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON, *et al.*, Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2012, p. 108.

⁴² E. DEGRAVE, K. ROSIER et J.-M. VAN GYSEGHEM, *op. cit.*, p.514.

⁴³ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 408 et 409.

⁴⁴ E. DEGRAVE et Y. POULLET, *op. cit.*, p. 281.

⁴⁵ Cass., 27 mai 1971, « Le Ski », *Pas.*, I, p. 886 à 914.

2. Le cadre légal du droit au respect de la vie privée en droit européen : l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme protège le droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la correspondance des citoyens. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence soit 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.

Le libellé de l'article 8 trouve sa source dans l'article 12 de la Déclaration universelle des droits de l'homme⁴⁶, adoptée par l'Assemblée Générale des Nations-Unies le 10 décembre 1948⁴⁷, elle-même inspirée directement de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. L'origine de ce concept dans notre histoire est donc très ancienne. Toutefois, c'est véritablement grâce à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que le concept a connu ses développements actuels.

L'article 8 de la CEDH consacre donc le droit au respect de la vie privée. Ce droit est considéré comme un ensemble constitué de 3 subdivisions qui sont le domicile, la vie familiale et la correspondance. Le champ d'application de cet article 8 est donc large, il s'applique au domicile mais aussi aux locaux professionnels, comme la Cour l'a d'abord implicitement reconnu dans l'affaire *Chappell c. Royaume-Uni*⁴⁸, et explicitement ensuite dans l'arrêt *Niemietz* du 16 décembre 1992⁴⁹.

Toutefois, le droit au respect de la vie privée n'est pas absolu. Les droits d'autrui et l'intérêt général constituent les limites de ce droit. Une balance des intérêts doit donc être faite entre ces différents éléments et l'article 8. La jurisprudence qui s'y rapporte endosse ce rôle de balance. En effet, l'article 8 de la CEDH en son paragraphe 2 édicte les conditions qui doivent être respectées pour que la Convention autorise une ingérence⁵⁰ dans le droit *à priori* puissant

⁴⁶ P. DE HERT, *Vie privée et données à caractère personnel*, titre I, Bruxelles, Editions Politeia, 2004, p. 17.

⁴⁷ Déclaration universelle des droits de l'homme, signée à Paris le 10 décembre 1948.

⁴⁸ Cour eur. D.H., arrêt *Chappell c. Royaume-Uni*, 30 mars 1989, req. n° 10461/ 83.

⁴⁹ Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, req. n° 17710/88.

⁵⁰ S. DE RAEDT, « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale -

au respect de sa vie privée et familiale. En effet, on peut clairement relever à la première lecture de l'article 8 § 2 les conditions nécessaires pour justifier une ingérence dans la vie privée dans une société démocratique.

L'article 8 § 2 dispose que : « *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* ».

La première condition est celle de la légalité. Cette condition implique qu'il faut une base légale qui justifie l'ingérence de l'autorité, du pouvoir public. Dans le cadre du droit fiscal et de notre mémoire, étant donné que la légalité de l'impôt est un principe constitutionnel et que les règles de droit qui justifient les contrôles et les visites du fisc sont écrites de manière à englober un grand nombre de situations⁵¹, cette condition sera, de prime abord, remplie. Cependant, l'exigence de légalité sous-entend également l'accessibilité et la prévisibilité de la loi. Nous verrons que c'est ces deux sous-conditions qui peuvent parfois poser problème⁵².

La seconde condition est celle de la légitimité. Cette condition exige que l'ingérence poursuive un but légitime. Ces finalités légitimes sont énoncées limitativement à l'article 8 § 2, mais le sont cependant dans un libellé qui englobe un très large spectre de situations⁵³ de sorte que le législateur national peut sans trop de peine justifier telle ou telle règle attentatoire à la vie privée en invoquant une des limitations prévues à l'article 8 de la CEDH, comme par exemple celle du bien-être économique du pays⁵⁴.

La troisième et dernière condition et l'une des plus importantes est la proportionnalité. L'ingérence se doit d'être nécessaire pour atteindre le but légitime poursuivi⁵⁵. Cela implique

L'importance de l'arrêt *Bernh Larsen* nuancée », *R.G.C.F.*, 2015/3, p.161.

⁵¹ J.-P. BOURS, « Le secret professionnel et le respect de la vie privée », *R.G.C.F.*, 2003/5, p. 102.

⁵² S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 162 et 163.

⁵³ A. PIPERS et P. DE HERT, *Le respect de la vie privée*, Bruxelles, Editions Politeia, 1997, p. 16/6 et 16/7.

⁵⁴ C.C. 14 mars 2013, n° 39/2013, B.4.2. ; Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, 22 décembre 2015, req. n° 28601/11, § 83 et 84 ; Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, 7 juillet 2015, req. n° 28005/12, § 72 ; Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I, p. 385.

⁵⁵ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLOT, C. FRANSSSEN, M. KRINGS, *et al.*, Limal, Anthémis,

de faire la balance des intérêts en présence⁵⁶ et d'analyser si l'ingérence effectuée soit, d'une part, apte à réaliser l'objectif visé et, d'autre part, n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre⁵⁷.

Ces conditions doivent être toutes respectées cumulativement et la Cour européenne des droits de l'homme a rappelé de manière régulière dans sa jurisprudence que les causes d'exceptions de l'article 8 § 2 de la Convention s'interprétaient de manière stricte⁵⁸. Ce qui est conforme à l'interprétation juridique classique rappelant que les exceptions doivent être appliquées strictement.

3. La légalité de l'impôt, les garanties procédurales en droit fiscal et leurs liens avec le droit au respect de la vie privée

3.1. La légalité de l'impôt

Les articles 170⁵⁹ et 172 alinéa 2⁶⁰ de la Constitution protègent le citoyen quant à la nature des actes instituant l'impôt. La légalité de l'impôt ou encore le principe du consentement démocratique à l'impôt⁶¹ est lié à la vie privée en ce que le citoyen est censé être maître de sa vie privée et de la divulgation de ses données à caractère personnel. Vu que tout impôt doit être établi par une loi édictée par un parlement démocratiquement élu, le citoyen est dès lors indirectement maître des lois fiscales qui régissent les impôts, contrôles, et investigations du fisc. Toutefois, la complexité du volet fiscal de la sixième réforme de l'Etat et le processus de régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques, amène

2015, p. 39.

⁵⁶ B. DOCQUIR, *le droit de la vie privée*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 27.

⁵⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Robathin c. Autriche*, 2 juillet 2012, req. n° 30457/06.

⁵⁸ Cour eur. D.H., arrêt *Klass c. Allemagne*, 6 septembre 1978, req. n° 65655/01, §42 ; Cour eur. D.H., arrêt *Silver c. Royaume-Uni*, 25 mars 1983, req. n° 5947/72, § 97 et Cour eur. D.H., arrêt *Rotaru c. Roumanie*, 4 mai 2000, req. n°28341/95, § 47.

⁵⁹ §1er. *Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.*

§2. *Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.*

§3. *Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province que par une décision de son conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée. La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1er.*

§4. *Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».*

⁶⁰ « (...) Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

⁶¹ M. VERDUSSEN, N. BONBLED, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « XVIII.B. – Les droits constitutionnels des contribuables » in *Les droits constitutionnels en Belgique (vol. 1 et 2)*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1573.

aujourd'hui à se demander si ce consentement est toujours présent⁶². L'administration sera constamment tenue par ce principe lors de ses investigations et immixtions dans la vie privée du contribuable. En effet, « L'administration ne pourra utiliser ses pouvoirs que conformément au but que le législateur lui a expressément fixé⁶³ ».

3.2. Les garanties procédurales de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme

Cette disposition de la Convention consacre le droit à ce que la cause de toute personne soit entendue lors d'un procès équitable et bénéficie de la présomption d'innocence prévue à l'article 6 § 2. Celle-ci implique le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination⁶⁴. La portée de ce droit est particulièrement difficile à cerner en matière fiscale mais possède un intérêt certain⁶⁵. En premier lieu, le droit de se taire a été érigé par la Cour de cassation⁶⁶ et la Cour constitutionnelle⁶⁷ comme principe général de droit ce qui démontre son importance dans notre système juridique. Ensuite, le droit au respect de la vie privée est un droit civil au sens de l'article 6 de la Convention et sa violation par l'administration fiscale offre la possibilité pour le contribuable de faire valoir ses droits dans le cadre d'un procès⁶⁸. Enfin, même si cet article ne s'applique pas aux procédures qui ont pour objet l'établissement de l'impôt et que le volet fiscal de la contestation ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 6 de la CEDH, le redevable pourra tout de même se prévaloir du droit de se taire si les demandes de renseignements et de production de documents, formulées par l'administration, peuvent conduire à l'application d'une sanction possédant la nature d'une peine au sens de l'article 6 § 1⁶⁹. Dès lors, le contribuable soucieux notamment de ne pas dévoiler des éléments de sa vie privée, lors d'investigations de l'administration, craignant que ceux-ci soient constitutifs d'une infraction, pourra dans une certaine mesure exercer son droit de se taire.

⁶² A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 391.

⁶³ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 12.

⁶⁴ M. MORIS, « Le fisc et la protection de la vie privée » in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, série « Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management », n° 9, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 232.

⁶⁵ I. DIJON, « Devoir de collaboration du contribuable versus droit de se taire du justiciable » in *En quête de fiscalité, et autres propos, ... : Mélanges offerts à J.-P. BOURS*, M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 489.

⁶⁶ Cass., 13 janvier 1999, *Pas.*, I, p. 28.

⁶⁷ C.A., 25 janvier 2001, n° 4/2001, p. 3721.

⁶⁸ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 233.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 233 et Cass., 23 février 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 453.

1^{ère} PARTIE :

L'impôt, la collaboration et les privilèges de l'administration fiscale lors d'une demande de renseignement et le droit au respect de la vie privée

Chapitre 1 : Les caractéristiques générales de l'impôt

L'impôt est défini comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes, qu'elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personnification civile ou des associations de fait ou communautés, qui vivent sur leur territoire, ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique⁷⁰.

D'une part, l'impôt est un instrument dont le principe est largement accepté de nos jours. Son importance n'est plus à démontrer dans les démocraties modernes, même si nous ne pouvons que constater parfois la réticence des contribuables à s'acquitter de celui-ci. En effet, la fraude fiscale et l'évitement illicite de l'impôt restent des pratiques courantes... Et pourtant, l'impôt est considéré comme inséparable d'un bon fonctionnement d'un état démocratique⁷¹. Il poursuit un but social, politique et économique, tout en s'imprégnant d'une idée de justice. Plus précisément une idée de justice redistributive⁷², qui « vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus⁷³ ».

D'autre part, en dépit de ses finalités d'intérêt général, l'impôt peut constituer une atteinte potentielle aux droits individuels, économiques et constitutionnels des citoyens. La définition de l'impôt comporte dans ses premiers mots la notion d'autorité. L'autorité, comme le pouvoir, impliquent que des limites soient posées pour éviter les abus. Le droit fiscal se doit donc de constamment trouver un équilibre entre les risques de violation des droits fondamentaux que peuvent entraîner l'impôt et sa nécessité au sein d'une société démocratique⁷⁴.

⁷⁰ Cass., 30 novembre 1950, *Pas*, 1951, I, p. 191 ; Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, p. 194 ; Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 647.

⁷¹ M. BOUVIER, M.-C., ESCLASSAM, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, 6^{ème} éd., Paris, L.G.D.J., 2002, p. 220.

⁷² A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013 /5-6, p. 331.

⁷³ M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, p. 20.

⁷⁴ E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire*, Larquier, 2010, p. 21.

Les fonctionnaires fiscaux doivent indéniablement respecter les droits et libertés fondamentales dans l'usage des pouvoirs que la loi fiscale leur accorde⁷⁵. Nous étudierons les limites qui ont dû être posées par le législateur et qu'offre le droit au respect de la vie privée. Parmi celles-ci nous nous concentrerons sur les dispositions fiscales en matière d'impôt sur les revenus et les principes qui pourraient entrer en conflit avec le droit au respect de la vie privée lors de l'établissement de l'impôt et des différents contrôles de l'administration fiscale.

Chapitre 2 : Le devoir de collaboration du contribuable comme principe

Le devoir de collaboration du contribuable implique que celui-ci fournisse, dans une certaine mesure, de l'aide à l'administration fiscale dans la réalisation de sa mission de percepteur de l'impôt. Le contribuable doit donc fournir au fisc tout renseignement qui lui serait réclamé afin de vérifier sa situation fiscale⁷⁶. Toutefois, il est important d'analyser la limite qui existe entre le droit à la non-communication d'informations qui relève pour le contribuable du droit au respect de sa vie privée et l'obligation pour lui de collaborer avec l'administration fiscale. Dans ce chapitre nous approfondirons ce qu'implique dans les faits l'obligation de collaboration du contribuable via l'analyse du contenu de la déclaration fiscale que les contribuables doivent remplir chaque année pour la fin du premier semestre et des demandes de renseignements que le fisc peut adresser aux imposés.

2.1. Collaborer certes, mais dans quelle mesure ?

Toutes les obligations fiscales déclaratives ou comptables contraignent dans une certaine mesure le contribuable à accomplir un travail ou communiquer un certain nombre de données. Comme cela se passe dans de nombreux Etats⁷⁷, le système belge d'imposition des revenus se base dans un premier temps sur la collaboration du contribuable qui consiste à remettre une déclaration fiscale comme disposé à l'article 305 et suivants du C.I.R. 1992. Cet article dispose que : « *Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents, conformément aux articles 232 à 234, sont tenus de remettre, chaque année, à l'administration des contributions directes une déclaration dans les formes et délais précisés aux articles 307 à 311 [...]* »

⁷⁵ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 524.

⁷⁶ J.-P. BOURS, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 99.

⁷⁷ E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 10.

Cette déclaration contient un grand nombre de renseignements relevant de la vie privée du contribuable. Parmi les renseignements patrimoniaux privés que doit détailler le contribuable, on peut citer : l'existence de comptes bancaires, de contrats d'assurance-vie ou de constructions juridiques à l'étranger. Le contribuable doit aussi détailler ses revenus, la hauteur, la nature et l'origine de ceux-ci. Enfin, il doit fournir des renseignements concernant sa situation personnelle : tel que le nombre de personne à sa charge ou encore sa situation civile⁷⁸. Tous ces renseignements sont utiles pour réaliser le but de l'administration fiscale qui est de permettre de calculer avec le plus de précision possible l'impôt auquel sera assujéti le contribuable⁷⁹. Mais, jusqu'où le contribuable est-il obligé de collaborer ? Et, dans ces conditions de dévoilement de sa part, quelles sont les garanties offertes par l'administration fiscale pour protéger le respect de sa vie privée ?

Tout d'abord, il faut se rendre à l'évidence que la communication d'informations par le contribuable est importante. En effet, comme le dit la Cour européenne des droits de l'homme : *« un système d'imposition se fondant principalement sur les renseignements fournis par le contribuable ne saurait fonctionner correctement sans une forme quelconque de sanction en cas de communication de renseignements incorrects ou incomplets, et le grand nombre de déclarations fiscales traité par an, joint à la nécessité d'assurer une application prévisible et uniforme de ces sanctions, implique sans nul doute d'appliquer celles-ci selon des règles standardisées⁸⁰ »*. Il est dès lors admis que l'administration ne soit pas sur un pied d'égalité avec le contribuable. En effet, une égalité entre les droits et devoirs du citoyen et ceux de l'administration remettrait en cause toute la notion même de la forme étatique⁸¹.

Le contribuable se voit donc obligé de collaborer et de donner ces informations relatives à sa vie privée. Comme l'a dit la Cour de cassation, la déclaration doit être régulière, correcte et doit contenir les éléments et données nécessaires à l'administration pour déterminer la dette d'impôt⁸². Cependant, force est de constater que le dévoilement des sphères privées du contribuable est de plus en plus demandé lors de cette première phase de déclaration. Celle-ci

⁷⁸ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 10.

⁷⁹ J.-P. BOURS, « Etendue 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 bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, M. BOURGEOIS et J.-P. BOURS (dir.), Liège, CUP vol. 111, Anthémis, 2009, p.78.

⁸⁰ Cour eur. D.H., arrêt *Janosevic c. Suède*, 21 mai 2003, req. n° 34619/97, § 103.

⁸¹ A. MAST, A. ALEN ET J. DUJARDIN, *Précis de droit administratif*, Bruxelles, Story-Scientia, 1989, p. 5.

⁸² Cass., 15 octobre 1957, *Pas.*, 1958, p. 139.

a tendance à s'élargir et se complexifier d'année en année⁸³. Depuis 2013 par exemple, de nouvelles obligations déclaratives à charge du contribuable doivent dorénavant figurer sur cette déclaration telles que l'annonce des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'une compagnie établie à l'étranger et les structures patrimoniales privées⁸⁴. Ces extensions progressives ont tendance à déplacer la tâche d'investigation de l'administration fiscale au niveau de la déclaration⁸⁵ et transformer celle-ci en demande de renseignements régie par l'article 316 du C.I.R. 1992⁸⁶. On ne peut que le regretter étant donné que le stade de la déclaration n'est pas autant encadré par des limites protégeant le droit au respect de la vie privée que l'est celui des investigations et contrôles.

Toutefois, si la nécessité de percevoir l'impôt autorise des restrictions à l'exercice du droit au respect de la vie privée⁸⁷, le Code des impôts sur les revenus⁸⁸ dispose que la déclaration du contribuable a force probante pour l'application des dispositions du même Code⁸⁹. Il en résulte que ces informations données par le contribuable font foi jusqu'à preuve du contraire, c'est-à-dire qu'elles lient l'administration, à charge pour elle de prouver le contraire.

En conclusion, étant donné que ce devoir fiscal qu'est la déclaration fiscale annuelle, engendre pour le contribuable l'obligation de se révéler, cette règle le protège, en contrepartie, d'une ingérence plus intrusive dans sa vie privée⁹⁰. L'absence de déclaration ou une déclaration tardive aura par contre pour effet de renverser la charge de la preuve, l'administration pouvant alors recourir à la taxation d'office, ce qui ne sera pas possible en cas de déclaration incomplète ou inexacte⁹¹.

⁸³ M. DAUBE, « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, 2013/4, p. 249.

⁸⁴ Loi-programme du 27 décembre 2012, *M.B.*, 31 décembre 2012, p. 88860 et Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} août 2013, p. 48270.

⁸⁵ M. DAUBE, *op. cit.*, p. 265.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 266.

⁸⁷ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 277.

⁸⁸ Code des impôts sur le revenu 1992, annexé à l'arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 10 avril 1964 et annexé à l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 30 juillet 1992, ci-après C.I.R. 1992.

⁸⁹ Article 314bis du C.I.R. 1992, à lire conjointement avec l'article 339, alinéa 1^{er} du C.I.R. 1992.

⁹⁰ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 11.

⁹¹ S. SCARNA, « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », in *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 324.

2.2. Les demandes d'informations et de renseignements de l'administration

Face à une déclaration fiscale, l'administration ressent parfois le besoin de pousser sa recherche d'information plus loin en demandant des renseignements complémentaires au contribuable⁹². En effet, il se peut que le contrôleur fiscal ne soit pas convaincu de l'exactitude de celle-ci et veuille s'en écarter. Il lui revient alors de rapporter la preuve du réel revenu imposable et de son montant⁹³. Les articles 316 et 317 du C.I.R. 1992 mettent en place un outil à cette fin pour le contrôleur. Il s'agit de la possibilité pour l'administration d'obliger les contribuables à fournir par écrit, sans préjudice de son droit de demander des renseignements verbaux, tous renseignements requis aux fins de vérifier sa situation fiscale. Ces demandes peuvent porter sur toutes les opérations auxquelles le contribuable a été partie et les renseignements ainsi recueillis peuvent également être invoqués en vue de l'imposition des tiers⁹⁴. La marge de manœuvre offerte à l'administration est donc étendue⁹⁵. Les agents du fisc sont donc en droit de demander des informations qui portent aussi bien sur les revenus mobiliers, immobiliers, professionnels ou divers du contribuable, ainsi que d'autres informations sur sa situation familiale personnelle⁹⁶. Le terme « renseignements » de l'article 316 du C.I.R. 1992 doit être interprété dans son sens usuel. C'est-à-dire, comme des indications ou de simples éclaircissements. Les demandes doivent donc être simples, personnelles et utiles pour compléter les informations manquantes des déclarations fiscales des contribuables⁹⁷. Tel n'est plus toujours le cas en pratique vu les efforts importants que doivent parfois mettre en œuvre les contribuables pour répondre⁹⁸. Et il ne s'agit pas pour le contribuable de nier cette obligation. En effet, l'absence de réponse à une demande de renseignements pourra entraîner des sanctions lourdes telles que la taxation d'office, l'amende administrative ou encore une sanction pénale comme le dispose l'article 449 du C.I.R. 1992⁹⁹. Le contribuable répondra donc avec précision, adéquation, complétude et cohérence¹⁰⁰.

⁹² C. FRANSSEN et E. TRAVERSA, « La demande de renseignements adressée au contribuable à l'impôt sur les revenus et le droit de se taire », *R.G.C.F.*, 2012/1, p. 5.

⁹³ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le *Requiem d'Antigone* », *J.T.*, 2017, p. 77.

⁹⁴ Article 317 du C.I.R. 1992.

⁹⁵ R. FORESTINI et S. BLONDEEL, « De la déclaration au contrôle fiscal – Les droits et les devoirs du fisc », *R.G.C.F.*, 2003/5, p. 12.

⁹⁶ O. D'AOUT, « Les pouvoirs d'investigations du fisc », in *Le contrôle fiscal*, R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON, *et al.*, Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2012, p. 28.

⁹⁷ R. WINAND, « Les droits et les obligations du contribuable et de l'administration fiscale », in *Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2006, p. 63.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 63.

⁹⁹ J.-P. BOURS, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 99.

¹⁰⁰ E. TRAVERSA et C. FRANSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 23.

Chapitre 3 : Limites imposées à l'administration lors de cette première phase de collaboration et le droit au respect de la vie privée

Dans ce chapitre, après avoir déterminé quel impact le droit au respect de la vie privée peut avoir sur les demandes de renseignements de l'administration fiscale, nous analyserons à quel moment le droit de se taire et le droit de ne pas s'incriminer soi-même reconnus à l'article 6 de la CEDH pourraient être utilisés pour éviter la divulgation d'informations personnelles propres au contribuable lors de ce devoir de collaboration. Ensuite, nous analyserons, sous l'angle du droit au respect de la vie privée, comment le fisc peut se tourner vers les tiers lors de ses investigations, et plus particulièrement vers les banques¹⁰¹. Nous analyserons ainsi les enjeux de la « levée » du secret bancaire et les privilèges de l'administration qui l'ont accompagnée.

3.1. La vie privée face aux demandes d'informations et de renseignements de l'administration fiscale

Tout d'abord, une juste contrepartie de cette obligation pour le contribuable de collaborer avec l'administration et de dévoiler ses informations d'ordre privé est le secret professionnel des agents du fisc¹⁰². En effet, l'article 337 du C.I.R. 1992 oblige celui qui intervient à quelque titre que ce soit dans l'application des lois fiscales ou qui a un accès au sein des bureaux de l'administration en charge de l'établissement ou de la perception ou du recouvrement des contributions directes à garder le secret absolu, en dehors de ses fonctions, au sujet de tout ce dont il a eu connaissance lors de l'exécution de sa mission¹⁰³. L'étendue absolue de ce secret fut confirmée par la Cour de cassation¹⁰⁴. L'administration se refusera donc de dévoiler et de communiquer une quelconque information concernant la situation fiscale d'un contribuable¹⁰⁵ sous peine de sanctions pénales¹⁰⁶. Ce principe ne s'appliquera pas uniquement aux informations recueillies lors d'une demande de renseignements prévue à l'article 316 du C.I.R. 1992 mais également au contenu des documents et livres communiqués à l'administration sur base des articles 315 et suivants du C.I.R., ainsi qu'aux informations récoltées par le fisc lors des visites domiciliaires menées sur base de l'article 319 du C.I.R.

¹⁰¹ P. MALHERBE et E. TRAVERSA, « Du secret en droit fiscal », in *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (dir.), coll. CRIDES, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 266.

¹⁰² L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 170 et 171.

¹⁰³ J.-P. BOURS, « Etendue et limites... », *op. cit.*, p. 81.

¹⁰⁴ Cass., 14 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1146.

¹⁰⁵ J.-P. BOURS, « Etendue et limites... », *op. cit.*, p. 81.

¹⁰⁶ Articles 453 du C.I.R. 1992 et 458 du C. pén.

Ensuite, il est reconnu que les redevables ne peuvent pas se réfugier derrière l'article 8 de la CEDH pour refuser de répondre à une demande de renseignements de l'administration fiscale¹⁰⁷. La Cour de cassation¹⁰⁸ et ensuite feu la Commission européenne des droits de l'homme¹⁰⁹ se sont toutes les deux penchées sur la question de savoir si l'obligation de répondre à une demande de renseignements de l'administration fiscale portant sur la vie privée du contribuable violait cet article 8 et leurs réponses furent négatives¹¹⁰.

En effet, dans l'affaire *Hardy-Spirlet*¹¹¹, un couple de contribuables avait réalisé des biens immobiliers pour quelques millions de francs belges. Quand l'administration leur demanda quelle affectation avait été donnée à ces fonds, après des réponses successives et contradictoires, ils invoquèrent le droit au respect de leur vie privée sur base de l'article 8 de la CEDH¹¹². La Cour de cassation décida qu'il ne leur était pas possible de se retrancher derrière la protection offerte par cet article. En effet, la procédure d'imposition d'office dont avait fait l'objet le couple en question restait dans les limites du paragraphe 2 de l'article 8 autorisant les ingérences de l'autorité pour protéger le bien-être économique du pays. Cela fut confirmé par la Commission qui considéra que, vu l'importance de la somme en jeu, il n'était pas déraisonnable de demander au couple de fournir des renseignements relatifs à leur vie privée et que la procédure suivie par l'administration belge était proportionnée au but recherché¹¹³.

Il est malheureux de voir que la Commission se réfère à un critère aussi flou que l'est l'importance du montant non-déclaré. A partir de quel montant la Cour déciderait-elle que la somme est assez importante pour justifier une ingérence dans la vie privée qui rentre dans les conditions de l'article 8 de la CEDH, c'est-à-dire proportionnée et nécessaire ? La frontière entre ingérence injustifiée et proportionnée n'est pas possible à tracer dans ce cas d'espèce. Cependant, cet arrêt permet également de conclure que la Commission considère que certains pouvoirs d'investigation du fisc puissent être hors de proportion avec le but d'intérêt général poursuivi¹¹⁴.

¹⁰⁷ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 277.

¹⁰⁸ Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I., p. 385.

¹⁰⁹ Comm. eur. D.H., déc. X. c. *Belgique*, 7 décembre 1982, *J.T.*, 1983, p. 359, note DASSESSE.

¹¹⁰ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 249.

¹¹¹ Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I., p. 385.

¹¹² J.-P. Bours, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 108.

¹¹³ *Ibidem*, p. 108.

¹¹⁴ Comm. eur. D.H., déc. X. c. *Belgique*, 7 décembre 1982, *J.T.*, 1983, p. 359, note DASSESSE.

Cependant, selon M. Moris, le contribuable peut choisir de ne pas répondre à une demande de renseignements quand il estime que celle-ci viole son droit au respect de la vie privée. Le contribuable s'expose du coup à la taxation d'office. Cette procédure prévue à l'article 351 du C.I.R. 1992 rend l'administration responsable de la charge de la preuve du montant de la base imposable sous contrôle du contribuable. Il pourra dès lors obtenir l'annulation de la cotisation s'il établit que les règles de preuve ont été violées¹¹⁵.

De plus, le commentaire administratif affirme que les documents à caractères purement privés, sans rapport avec des placements de fonds ou des perceptions de revenus ne peuvent pas être réclamés¹¹⁶. Historiquement, par rapport à des demandes de renseignements, l'administration avait une conception très extensive de son droit. Ainsi, par exemple, elle envoyait des questionnaires aux jeunes mariés en leur demandant une série de détails extrêmement personnels relatifs à l'organisation de leur mariage (traiteurs, chauffeurs, photographe,...)¹¹⁷. L'administration estimait à l'époque qu'à l'effet d'assurer l'exacte perception de l'impôt elle pouvait, tout en restant dans la légalité, requérir la production de tous renseignements, même ceux relatifs à la vie privée des contribuables¹¹⁸.

Dorénavant ces pratiques sont condamnées par l'administration¹¹⁹ et un recours est possible devant les tribunaux lorsqu'une demande de renseignements apparaît comme manifestement excessive. Les tribunaux pourraient ainsi déclarer illégale la demande de renseignements, ce qui entraînerait également l'illégalité de l'impôt basé sur cette demande¹²⁰.

De plus, le contribuable peut refuser de répondre à une demande de renseignement lorsque le fisc entend contrôler les mouvements d'un compte sur lequel le contribuable n'encaisse aucun revenu et avec lequel il ne paie aucune dépense de type professionnelle. Il s'agit de l'hypothèse du compte strictement privé. Le contribuable peut donc refuser de répondre à des informations demandées sur ce compte car c'est du ressort de sa vie privée. Seuls les comptes professionnels peuvent donc être contrôlés par le fisc. Toutefois, lorsqu'un compte bancaire

¹¹⁵ M. MORIS, « La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », *R.G.C.F.*, 2009/6, p. 500.

¹¹⁶ Com. I.R., n°315/5.

¹¹⁷ J.-P. BOURS, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 107.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 107.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 107.

¹²⁰ R. FORESTINI et S. BLONDEEL, *op. cit.*, p. 12.

est utilisé à des fins mixtes, et il ne suffira que d'une seule opération, le fisc pourra en vérifier tous les extraits, qu'ils portent sur des dépenses privées ou professionnelles¹²¹.

Enfin, il est reconnu que l'administration ne peut pas effectuer de « pêche aux informations » lors des investigations au sujet des contribuables. En effet, la pratique, appelée plus communément : *fishing expedition*, consistant à alpaguer au hasard des contribuables avec des demandes de renseignements est condamnée par la jurisprudence¹²². Il s'agit d'une protection instaurée afin de limiter le pouvoir d'intrusion de l'administration fiscale qui serait tentée de s'immiscer de manière aléatoire dans la vie privée des contribuables afin de découvrir des irrégularités. L'administration ne pourra donc pas demander des renseignements sans avoir une connaissance préalable de l'opération pour laquelle elle estime avoir besoin de renseignements¹²³. De plus, les demandes de renseignements se devront d'être adaptées à chaque cas d'espèce, et ne pas être générales. Enfin, l'administration se devra d'user de ses pouvoirs avec discernement et modération en adressant des demandes de renseignements raisonnables¹²⁴. Sans cela, la demande pourrait être considérée comme abusive et partant, comme un détournement de procédure¹²⁵.

3.2. Le droit de se taire

Le principe de base veut que le contribuable, interrogé sur sa situation fiscale, soit obligé de répondre aux demandes de renseignements de l'administration fiscale, de collaborer avec celle-ci et de dire la vérité afin de contribuer à son exacte taxation, même si cela l'oblige à s'incriminer lui-même. Le droit de se taire ne serait donc pas présent en droit fiscal¹²⁶ ou du moins en principe, pas présent lors de la phase de l'enquête préliminaire¹²⁷. Toutefois, les études démontrent que les principes contenus à l'article 6 de la CEDH pourraient tout de même être invoqués dans certaines circonstances.

La question du droit de se taire se pose lorsque les renseignements que doit donner le contribuable peuvent l'amener à subir l'application d'une amende importante et que l'absence

¹²¹J. STEENACKERS, « Comptes privés et professionnels face au fisc », disponible sur <http://www.fiscalteam.be/comptes-privés-professionnels-face-au-fisc/>, 28 février 2014.

¹²²Civ. Gand, 11 juin 2013, *Cour. fisc.*, 2013/09, p. 475.

¹²³E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 25.

¹²⁴Com. I.R., n° 316/2.

¹²⁵M. DAUBE, *op. cit.*, p. 266.

¹²⁶J.-P. BOURS, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 100.

¹²⁷F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 79.

de réponse est sanctionnée pénalement¹²⁸. En effet, en Belgique, lors de la phase d'établissement de l'impôt, l'obligation de répondre à une demande de renseignement ou le refus de communiquer des documents dans le cadre d'un contrôle fiscal peuvent être sanctionnés par une taxation d'office prévue à l'article 351 du C.I.R. 1992, ou l'application d'une d'amende administrative comme prévu à l'article 445 du C.I.R. 1992, voire même d'une véritable sanction pénale comme le prévoit l'article 449 du C.I.R. 1992¹²⁹. De plus, si l'administration obtient la preuve qu'un impôt a été éludé, le contribuable en question s'expose également à d'importantes amendes¹³⁰. Il n'est évidemment pas contesté que ces sanctions sont normales étant donné qu'un système d'imposition basé sur les renseignements fournis par les contribuables ne saurait fonctionner sans une certaine forme de sanction¹³¹. Dès lors, face à ces sanctions, à quel moment le contribuable pourrait-il avancer le droit de se taire et de ne pas s'incriminer soi-même pour ne pas répondre aux demandes de renseignements de l'administration ?

La Cour européenne des droits de l'homme n'admet l'application du droit de se taire en matière fiscale que lorsque l'on est dans une situation d' « accusation » en matière pénale¹³². En effet, le droit de se taire ne concernerait que la sanction fiscale à caractère répressif et non les investigations qui ont pour objet d'établir l'impôt de manière juste¹³³. Cependant, la doctrine et la jurisprudence sont profondément divisées sur la portée à donner au terme « accusation » en matière pénale¹³⁴. Ce qui a pour effet de rendre difforme l'application du droit de se taire dans nos juridictions inférieures¹³⁵.

Selon la jurisprudence constante de la Cour, l'applicabilité de l'article 6 sous son aspect pénal doit s'apprécier sur la base de trois critères, cités souvent comme les « critères *Engel*¹³⁶ », à savoir : la classification de l'infraction au niveau interne, la nature de l'infraction, et le degré de gravité de la sanction dont est passible la personne¹³⁷. Ensuite, la Cour releva dans son arrêt *Bendenoun* 4 critères supplémentaires. En premier lieu, pour pouvoir être considérée comme une « accusation » en matière pénale, il faut que la sanction concerne tous les citoyens

¹²⁸ I. DIJON, *op. cit.*, p. 496.

¹²⁹ J.-P. BOURS, « Le secret professionnel... », *op. cit.*, p. 99.

¹³⁰ I. DIJON, *op. cit.*, p. 490.

¹³¹ Cour eur. D.H., arrêt *Janosevic c. Suède*, 21 mai 2003, req. n° 34619/97, § 103.

¹³² E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 41.

¹³³ I. DIJON, *op. cit.*, p. 490.

¹³⁴ C. FRANSSSEN et E. TRAVERSA, « La demande de renseignements... », *op. cit.*, p. 43.

¹³⁵ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 41.

¹³⁶ Cour eur. D.H., arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, req. n° 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

¹³⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Hüseyub Turan c. Turquie*, 4 mars 2008, req. n° 11529/02, § 17.

et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier. Deuxièmement, que la sanction ne tende pas seulement à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais tende essentiellement à punir. Troisièmement, que les sanctions se fondent sur une norme de caractère général dont le but est préventif et répressif. Enfin, que les sanctions soient d'ampleur. La Cour ajoute qu'aucun de ces critères n'apparaît décisif à lui seul, mais qu'additionnés et combinés ils conféraient à l' « accusation » litigieuse un « caractère pénal » au sens de l'article 6¹³⁸.

La doctrine reste divisée quant à la portée exacte du droit de se taire. Selon M. Moris, le droit au silence ne s'applique pas aux procédures qui ont pour objet d'établir l'impôt et le droit de se taire est exclu de toute la phase administrative de contrôle¹³⁹. D'autres auteurs pensent à l'inverse que la phase dans laquelle l'on se situe est sans importance pour autant que l'on se trouve dans une phase possédant une coloration pénale¹⁴⁰. La première interprétation étant trop restrictive et la seconde trop extensive¹⁴¹, il est intéressant de se pencher sur un des derniers arrêts rendus en la matière par la Cour européenne des droits de l'homme.

L'arrêt *Chambaz* de la Cour¹⁴² rappelle que les garanties visées à l'article 6 § 1 de la CEDH sont susceptibles d'être invoquées tout au long de la procédure fiscale dès le moment où cette procédure se voit reconnaître un aspect pénal partiel voir potentiel¹⁴³. La Cour européenne des droits de l'homme a donc décidé qu'en vertu du droit au silence, la personne interrogée pouvait refuser de communiquer des documents qu'elle possède si elle estime qu'ils sont de nature à l'incriminer et qu'elle ne devait pas fournir des informations qui l'exposeraient à des sanctions administratives de nature pénale¹⁴⁴. Cet arrêt améliore ainsi encore la protection du droit au silence du citoyen en matière fiscale¹⁴⁵.

On pourrait donc conclure que depuis l'arrêt *Chambaz* le contribuable peut se retrancher derrière le droit au silence et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination dès que la situation risque d'aboutir à des sanctions fiscales de nature pénale ou des poursuites pénales¹⁴⁶ et que le droit de ne pas être contraint de contribuer à sa propre incrimination pour un délit

¹³⁸ Cour eur. D.H., arrêt *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, req. n° 12547/86, § 47.

¹³⁹ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 246.

¹⁴⁰ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 46.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 46.

¹⁴² Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012, req. n° 11663/04.

¹⁴³ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 48.

¹⁴⁴ M. DAUBE, *op. cit.*, p. 270.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 269.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 270.

fiscal doit être garanti dès la procédure administrative¹⁴⁷. Cependant, tout le monde n'est pas de cet avis, ainsi, dans une opinion dissidente, le juge Zupancic estimait qu'il n'était pas de bon ton d'appliquer l'article 6 à une procédure administrative fiscale. En effet, il est à craindre que si le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination peut s'appliquer aux contestations fiscales, on ouvrirait une possibilité de recours pour tous les contribuables. Dès lors que, ceux-ci s'estimeraient victime dans tous les cas d'une violation de leur droit de se taire face à une obligation de collaborer qui risquerait de les incriminer (ce qui concerne presque la majorité des obligations de collaboration)¹⁴⁸. C'est sûrement le même raisonnement qui est appliqué par les juridictions belges qui sont encore divisées sur la question, certaines estimant que l'article 6 de la CEDH ne s'applique pas lors de la phase administrative de l'établissement de l'impôt et d'autres appliquant la jurisprudence européenne. Cependant, l'étendue du droit de se taire doit être appréciée au cas par cas et à la lumière du principe de proportionnalité¹⁴⁹. De plus, la jurisprudence de la Cour étant non définitive et relative à des cas d'espèce, elle pourrait encore évoluer à l'avenir¹⁵⁰. Enfin, il est impossible de conférer un caractère absolu au droit au silence en droit fiscal car cela viderait de tout son sens le système basé sur la collaboration¹⁵¹.

3.3. Le secret bancaire, un ancien refuge devenu transparent

Suite à la crise économique majeure de 2008, la grande partie des Etats européens, en ce compris la Belgique, ont augmenté leurs impôts et élargi leur arsenal de mesures permettant d'effectuer une perception de l'impôt plus efficace et de lutter contre la fraude fiscale. Pour la Belgique, une de ces mesures fut la « levée » du secret bancaire¹⁵² en 2011¹⁵³. Or, ce secret était considéré comme une des protections utilisées pour limiter les intrusions de l'administration fiscale dans des informations patrimoniales privées du contribuable. Nous effectuerons donc, après un aperçu de ce qu'impliquait ce secret bancaire, une analyse des

¹⁴⁷ L. HUYBRECHTS, « NOTE - Les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme *Chambaz contre Suisse et Saint-Paul Luxembourg S.A. contre Luxembourg*, peaux de chagrin de l'investigation fiscale et de la visite domiciliaire », Note sous Cass., (2^{ème} CH.), 19 juin 2013, *Dr. pén. en.*, 2014/2, p. 167.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 163.

¹⁴⁹ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 47.

¹⁵⁰ C. FRANSSSEN et E. TRAVERSA, « La demande de renseignements... », *op. cit.*, p. 30.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 31.

¹⁵² L'appellation « secret bancaire » n'est pas exacte vu que la violation de ce secret par le banquier n'est pas pénalement sanctionnée et qu'il s'agit, comme nous le verrons, tout au plus d'un devoir de discrétion. Toutefois nous utiliserons le terme secret bancaire dans nos développements par soucis de compréhension car il est utilisé par presque l'entièreté de la doctrine, voy. P. MALHERBE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 280 et s.

¹⁵³ T. AFSCHRIFT, « Où en est le secret bancaire fiscal en Belgique », disponible sur <http://trends.levif.be/economie/banque-et-finance/ou-en-est-le-secret-bancaire-fiscal-en-belgique/article-opinion-437971.html>, 2 décembre 2015.

effets de cette « levée » de ce secret car comme le dit P.-F. Coppens : « La problématique du secret bancaire rejoint celle du respect de la vie privée des contribuables et ce, à maints égards¹⁵⁴ ».

3.3.1. Notion et définition du secret bancaire

Le secret bancaire n'existait en Belgique qu'en matière d'impôts sur les revenus¹⁵⁵, les autres codes fiscaux que le C.I.R. 1992 ne contenant pas de dispositions légales instaurant ce secret¹⁵⁶. En Belgique, contrairement à la Suisse ou au Grand-Duché du Luxembourg qui consacrent un réel secret bancaire¹⁵⁷, ce secret se rapprochait plus d'un « devoir de discrétion¹⁵⁸ ». Celui-ci n'a cessé d'évoluer en Belgique depuis sa reconnaissance¹⁵⁹ par le législateur le 8 août 1980¹⁶⁰ et le nombre de ses exceptions n'a cessé de croître¹⁶¹ ces dernières années jusqu'à aboutir, en 2011, à des modifications législatives qui ont ramené ce secret à peau de chagrin. Et, nous ne parlerons ici même pas du secret professionnel au niveau international car la Belgique y a renoncé depuis longtemps.

Le secret bancaire était donc basé sur les articles 318¹⁶² et 322 du C.I.R. 1992 et limité aux impôts indirects¹⁶³. De plus, il n'était pas reconnu au stade du recouvrement de l'impôt¹⁶⁴. En effet, le législateur avait mis fin à cette controverse en introduisant, via la loi du 27 décembre 2006, un second alinéa dans l'article 319*bis* du C.I.R. 1992¹⁶⁵ prévoyant que les

¹⁵⁴ P.-F., COPPENS, « Question 90 – Quel sont les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale dans les comptes bancaires ? » in *La fiscalité mobilière en questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 365.

¹⁵⁵ F. COLLON, *op. cit.*, p. 92.

¹⁵⁶ W. DIERICK, « Le fisc et le secret bancaire », *R.G.C.F.*, 1983, p. 53 à 55.

¹⁵⁷ F. COLLON, *op. cit.*, p. 91.

¹⁵⁸ J.-P. BUYLE, « Le secret professionnel du banquier », *Rev. dr. ULB*, n° 21, 2000, p. 113.

¹⁵⁹ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 35.

¹⁶⁰ Loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, *M.B.*, 15 août 1980.

¹⁶¹ E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 35.

¹⁶² L'article 318 du C.I.R. 1992 dispose que : « Par dérogation aux dispositions de l'article 317, et sans préjudice de l'application des articles 315, 315bis, 315ter et 316, l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients.

Si cependant, l'enquête effectuée sur base des articles 315, 315bis, 315ter et 316 a fait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale, le fonctionnaire désigné à cette fin par le Ministre des Finances peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins, de relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dus par ce client ».

¹⁶³ F. COLLON, *op. cit.*, p. 92.

¹⁶⁴ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 38.

¹⁶⁵ L'article 319*bis* du C.I.R. 1992 dispose que : « Les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent de tous les pouvoirs d'investigation prévus par le présent Code en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et des frais.

fonctionnaires chargés du recouvrement des impôts et des précomptes exerçaient leurs pouvoirs sans les limitations visées par l'article 318 alinéa 1^{er} du C.I.R. 1992.

L'article 318 du C.I.R. 1992 dispose donc que, malgré les larges pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration fiscale, celle-ci n'est pas autorisée à interroger directement les établissements bancaires prévus dans l'article 318¹⁶⁶ à propos des opérations qu'ils effectuent pour leurs clients. Ce secret était loin d'être absolu et possédait déjà des exceptions avant la réforme de 2011.

En premier lieu, l'alinéa 2 de l'article 318 du C.I.R. 1992 prévoit que le secret est levé si une enquête, effectuée sur la base des articles 315, 315bis, 315ter et 316 du C.I.R. 1992, met en avant des *éléments concrets* permettant de présumer l'existence ou la préparation de mécanismes de fraude fiscale. Lorsque ces éléments concrets sont présents, l'administration peut requérir l'accès aux données de l'établissement bancaire (comptes, livres et documents) afin d'obtenir les renseignements nécessaires à l'enquête. Cette disposition concerne une enquête menée à l'encontre de la banque lorsqu'elle est elle-même contrôlée comme contribuable¹⁶⁷. En second lieu, lorsque le contribuable introduit une réclamation, celui-ci renonce *de facto*¹⁶⁸, au secret bancaire et le fonctionnaire fiscal d'un grade supérieur à celui de contrôleur peut exiger des établissements bancaires les renseignements qui peuvent être utiles à l'instruction de cette réclamation¹⁶⁹. De plus, selon la Cour de cassation¹⁷⁰, les informations qui ont été transmises « spontanément » par une banque lors d'une réclamation peuvent être utilisées pour imposer ses clients vu qu'elles ne sont pas couvertes par le secret bancaire¹⁷¹. Enfin, l'introduction d'une requête en surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs entraîne logiquement une levée du secret bancaire car cette procédure est confiée, en vertu de l'article 413^{quater} du C.I.R. 1992, au fonctionnaire chargé du recouvrement de l'impôt qui dispose de ce fait des pouvoirs de l'article 319^{bis}¹⁷².

Les pouvoirs des fonctionnaires chargés du recouvrement visés à l'alinéa 1er s'exercent également sans les limitations prévues à l'égard des établissements visés aux articles 318, 322, §§ 2 à 4, et 327, § 3 ».

¹⁶⁶ Nous entendons par établissement bancaire ou banque, dans le cadre de ce mémoire, les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne.

¹⁶⁷ Com. I.R., n° 318/14.

¹⁶⁸ F. COLLON, *op. cit.*, p. 96 et 97.

¹⁶⁹ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 59.

¹⁷⁰ Cass., 19 avril 2012, *R.G.C.F.*, 2013/1, p. 42.

¹⁷¹ E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 36.

¹⁷² F. COLLON, *op. cit.*, p. 96 ; pour l'article 319^{bis} voy. note infrapaginale n° 88.

3.3.2. La levée du secret bancaire et son impact sur le droit au respect de la vie privée

L'entrée en vigueur de la loi du 14 avril 2011¹⁷³, motivée par une pression internationale de la part de l'OCDE¹⁷⁴, a introduit des exceptions supplémentaires qui ont encore davantage réduit ce secret bancaire déjà battu en brèche¹⁷⁵. Pour certains, il peut être difficile de parler de réelle « levée » du secret bancaire étant donné qu'au vu des nombreuses exceptions et dérogations énoncées ci-avant, ce secret n'existait pas en droit belge¹⁷⁶. Ces controverses ont réellement perdu de leur intérêt suite à l'entrée en vigueur des lois des 14 avril, 7 novembre¹⁷⁷ et 28 décembre 2011¹⁷⁸. Ces lois et plus particulièrement celle du 14 avril, transforment le secret bancaire en exception¹⁷⁹, sans toutefois y mettre théoriquement fin. En effet, on remarque que le secret bancaire, même s'il a été réduit, n'est pas totalement supprimé vu que les lois de 2011 n'ont pas abrogé l'article 318 du C.I.R. 1992. On ne peut malheureusement que regretter ces incohérences qui sont le résultat d'un travail législatif fait de petites touches successives sans réel examen d'ensemble, ce qu'on peut également qualifier de compromis « à la belge »¹⁸⁰.

L'article 318 du C.I.R. dispose donc toujours que le fisc n'est pas autorisé à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements bancaires des renseignements pour imposer leurs clients. Toutefois, la loi du 14 avril 2011 est venue modifier l'article 322 du C.I.R.¹⁸¹ en ajoutant de nouvelles exceptions à celles déjà existantes. Nous nous attarderons sur celles qui ont un impact sur le droit au respect de la vie privée du contribuable.

En premier lieu, dorénavant, contrairement à l'exception au secret de l'article 318 alinéa 2, l'établissement *d'éléments concrets* faisant présumer une fraude n'est plus requis¹⁸². En effet, si une enquête est faite et révèle seulement *un ou plusieurs simples indices* de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article

¹⁷³ Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 16 mai 2011.

¹⁷⁴ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012/2, p. 52.

¹⁷⁵ Y. BOCQUET, « Le secret bancaire belge dans le cadre de l'établissement de l'impôt sur le revenu : situation en droit interne après la loi du 14 avril et du 7 novembre 2011 », *J.D.F.*, 2011, p. 329.

¹⁷⁶ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 33.

¹⁷⁷ Loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 10 novembre 2011.

¹⁷⁸ Loi du 18 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011.

¹⁷⁹ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 80.

¹⁸⁰ T. AFSCHRIFT, « Où en est le secret bancaire... », *op. cit.*

¹⁸¹ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 34.

¹⁸² P. MALHERBE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 265.

341¹⁸³, cela suffit pour que l'administration puisse relever dans les comptes, livres et documents de l'établissement bancaire, les renseignements permettant de compléter l'enquête et de déterminer les impôts dûs par leurs clients. L'article 322 ouvre donc une nouvelle voie pour mettre le secret bancaire hors-jeu¹⁸⁴. Le fisc a dorénavant la possibilité de s'adresser directement à l'établissement bancaire, en tant que « tiers », sur pied de l'article 322 § 2 du C.I.R. 1992. Alors qu'auparavant, cette pratique était reconnue comme interdite¹⁸⁵ par la doctrine¹⁸⁶, la jurisprudence¹⁸⁷ et l'administration¹⁸⁸. En cas de *simple indice* de fraude, l'administration pourra donc lever le secret bancaire en respectant une procédure échelonnée en 2 étapes. Elle devra d'abord adresser au contribuable une demande de renseignements via l'article 316 du C.I.R. 1992. Et ce n'est qu'en l'absence de réponse du contribuable ou en cas de réponse incomplète que l'administration pourra se tourner vers la banque¹⁸⁹.

En second lieu, lorsque l'administration a l'intention d'imposer le contribuable sur base de signes ou d'indices d'aisance supérieure aux revenus déclarés¹⁹⁰, en ayant recours au mode de preuve particulier de l'article 341 du C.I.R. 1992, dénommé taxation indiciaire, l'administration pourra en vertu de l'article 322 considérer l'établissement bancaire comme un tiers et requérir de celui-ci la production de tous renseignements jugés nécessaires pour assurer la juste perception de l'impôt.

Enfin, l'article 322 § 3 met en place un registre dans lequel les établissements bancaires seront tenus d'enregistrer l'identité de leurs clients, leurs numéros de comptes et leurs contrats. Ce registre est disponible à un point de contact central au sein de la Banque nationale de Belgique¹⁹¹. L'administration pourra le consulter dans un nombre défini de conditions et en respectant une procédure stricte.

Il existe un conflit latent entre la levée du secret bancaire en Belgique et le droit au respect de la vie privée¹⁹² et le législateur et l'administration ont tenté tant bien que mal de le régler en

¹⁸³ Il s'agit de la taxation indiciaire.

¹⁸⁴ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 34.

¹⁸⁵ F. COLLON, *op. cit.*, p. 94.

¹⁸⁶ T. AFSCHRIFT, *la levée du secret bancaire...*, *op. cit.*, p. 38.

¹⁸⁷ Cass., 1^{er} octobre 2004, *Cour. fisc.*, 2004, p. 719.

¹⁸⁸ Com. I.R., n° 322/7.

¹⁸⁹ F. COLLON, *op. cit.*, p. 98.

¹⁹⁰ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 58.

¹⁹¹ F. COLLON, *op. cit.*, p. 102 et 103, le point de contact central sera abrégé P.C.C.

¹⁹² J.-P. BOURS, « Etendue et limites... », *op. cit.*, p. 107.

posant des limites afin de garantir le droit au respect de la vie privée. Le premier garde-fou mis en place par et pour le fisc consiste en la nécessité pour l'administration d'obtenir l'autorisation du directeur régional compétent pour lever le secret bancaire selon une des nouvelles exceptions inscrites dans l'article 322¹⁹³. Malheureusement, il y a là un problème d'impartialité car c'est un membre du fisc (certes d'un grade plus élevé) qui autorisera l'administration elle-même. Selon P. Malherbe et M. Beynsberger, il aurait été préférable de mettre en place un contrôleur indépendant qui aurait pu avec impartialité vérifier si les conditions pour déroger au secret sur base de l'article 322 étaient remplies¹⁹⁴.

La Commission de la protection de la vie privée admet que le démantèlement de ce secret est justifié. Mais elle rappelle que celui-ci doit aller de pair avec une législation de qualité et une procédure équilibrée tenant compte des droits et intérêts de chacune des parties impliquées et excluant l'utilisation arbitraire des pouvoirs d'investigation¹⁹⁵. Le législateur n'a malheureusement tenu que partiellement compte des avis de la Commission¹⁹⁶.

Tout d'abord, le mécanisme de taxation indiciaire¹⁹⁷ permet au fisc d'ouvrir une enquête bancaire en dehors de tout indice de fraude, ce qui ouvre la porte à des abus¹⁹⁸. En effet, cela a pour effet de rendre obsolète l'obligation pour l'administration de devoir disposer d'indices réels de fraude pour effectuer une levée du secret bancaire relatif aux comptes d'un contribuable¹⁹⁹. Les travaux parlementaires de la loi d'avril 2011 mentionnaient pourtant l'impossibilité pour l'administration de s'immiscer dans les comptes d'un contribuable sans raison suffisante²⁰⁰. Or, dans les faits, l'administration a quasiment carte blanche pour soumettre un contribuable à une enquête²⁰¹.

Ensuite, la Commission de la protection de la vie privée était d'avis que l'article 322 § 2 et sa possibilité pour l'administration de lever le secret bancaire lorsqu'elle dispose d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale ne violait pas le droit au respect de la vie privée si le fisc disposait réellement d'un ou plusieurs indices laissant présumer que des revenus imposables

¹⁹³ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 37.

¹⁹⁴ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 67.

¹⁹⁵ Avis n° 12/2010 du 31 mars 2010, p. 4, n° 8 et avis n° 13/2010 du 31 mars 2010, p. 4, n° 9.

¹⁹⁶ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 66.

¹⁹⁷ Article 341 du C.I.R. 1992.

¹⁹⁸ P. MALHERBE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 291.

¹⁹⁹ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 66.

²⁰⁰ *Doc. parl.*, Sén., sess. 2010/2011, n° 5/18, p. 5.

²⁰¹ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 66.

n'avaient pas été déclarés²⁰². Selon la Commission, ces indices devaient être entendus comme visant des faits connus ou établis permettant de déduire un fait inconnu²⁰³. On peut déplorer que cette notion d'indice n'ait pas eu de définition précise dans la loi²⁰⁴. Cela implique que dans les faits, le recours à des moyens d'investigation en vue d'une taxation indiciaire sur base d'un simple soupçon semblerait possible²⁰⁵.

De plus, la Commission était d'avis que la mise en place d'un registre central de collecte des données serait une mesure excessive²⁰⁶. Pourtant, ce point de contact fut mis en place. De surcroît, les hypothèses d'accès à ce P.C.C. ont encore été étendues suite à la loi programme du 1^{er} juillet 2016, aux fonctionnaires de la TVA et de l'administration générale de la Documentation patrimoniale, aux notaires, aux agents de douane, ...²⁰⁷

En conclusion, même si la Cour constitutionnelle a eu l'occasion de juger dans 3 arrêts que ces lois levant le secret bancaire n'étaient pas contraires au droit au respect de la vie privée²⁰⁸, ce secret mettait tout de même en place une protection supplémentaire pour la vie privée du contribuable²⁰⁹. Avec son « abolition » un risque existe de voir l'administration s'immiscer plus aisément et de manière plus régulière dans des sphères privées du contribuable. Comme le souligne C. Franssen et E. Traversa, il faut espérer que l'administration fasse une utilisation raisonnable de ces prérogatives, emplie de modération et de discernement²¹⁰.

²⁰² Avis n° 12/2010 du 31 mars 2010, p. 6, n° 13.

²⁰³ Avis n° 12/2010 du 31 mars 2010, p. 8, n° 19 et avis n° 13/2010 du 31 mars 2010, p. 15, n° 19.

²⁰⁴ F. MATHIEU, « La levée du secret bancaire, outil partiel contre la fraude fiscale », disponible sur <http://www.lesoir.be/archive/recupchats11h02-levee-du-secret-bancaire-outil-partiel-contre-fraude-fiscale>, 6 octobre 2014.

²⁰⁵ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 67.

²⁰⁶ Avis n° 13/2010 du 31 mars 2010, n° 33, p. 12.

²⁰⁷ J. BUY, « Actualités 2016 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique – Edition 2017*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2017, p. 328 et 329.

²⁰⁸ C.C., 14 février 2013, n° 6/2013 ; C.C., 14 mars 2013, n° 39/2013 ; C.C., 16 mai 2013, n° 66/2013.

²⁰⁹ P. MALHERBE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 302.

²¹⁰ C. FRANSSSEN et E. TRAVERSA, « La demande de renseignements... » *op. cit.*, p. 29.

2^{ème} PARTIE :

Le droit au respect de la vie privée sur les réseaux sociaux, lors de la communication de livres et documents et en cas de visite de l'administration

L'intérêt général permet de justifier que le fisc puisse s'introduire dans un bureau ou un domicile et demander au contribuable de fournir des documents privés. Cependant, le juste établissement de l'impôt dans un Etat de droit, sous-entend que l'administration se doit de respecter les libertés fondamentales du contribuable²¹¹.

Chapitre 1 : Investigation de l'administration fiscale sur les réseaux sociaux et l'obligation pour le contribuable de communiquer livres et documents

De nos jours, les pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration surpassent largement ceux offerts par le droit commun en matière civile ou commerciale²¹². L'administration dispose ainsi de larges pouvoirs pour contrôler le contribuable, incluant la demande à lui (voir *supra*), à des tiers ou encore à des établissements bancaires ou de crédits (voir *supra*), allant de la communication de livres et documents (voir *infra*) jusqu'au droit de visite de locaux professionnels ou encore de locaux d'habitation²¹³ (voir *infra*). Nous verrons qu'outre ces pouvoirs d'investigation « classiques », le fisc peut également utiliser les réseaux sociaux pour contrôler la véracité des déclarations ou réponses avancées par les contribuables

1.1. Les pouvoirs d'investigation du fisc sur les réseaux sociaux

Le fisc dispose donc de nombreux pouvoirs dans le domaine de l'investigation, à tel point que l'on considère même qu'une comparaison étroite peut être faite avec les pouvoirs reconnus aux autorités judiciaires²¹⁴. Ces pouvoirs sont larges dans le but de lutter contre la fraude fiscale, de garantir l'exactitude des déclarations et de débusquer des revenus imposables non déclarés. L'administration a de surcroît tendance à les interpréter de manière extensive²¹⁵. A l'heure actuelle, les contrôleurs fiscaux n'hésitent pas non plus à utiliser les

²¹¹ E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 39.

²¹² *Ibidem*, p. 12.

²¹³ *Ibidem*, p. 14.

²¹⁴ F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus - analyse et moyens de défense*, Bruxelles, Kluwer, 2003, p. 143.

²¹⁵ J. BONNÉ et W. VETTERS, « 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 de la TVA », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 7.

réseaux sociaux tels que Facebook et Twitter pour y trouver des traces de train de vie disproportionné par rapport aux déclarations faites par les contribuables²¹⁶. Cette pratique peut sembler extrême mais elle est d'actualité et n'est pas limitée à la Belgique²¹⁷.

Même si le fisc surfe sur les réseaux sociaux à la recherche d'informations, l'administration a affirmé que les renseignements trouvés sur ces sites ne pouvaient pas être considérés comme des preuves mais pouvaient par contre constituer le point de départ d'investigations futures²¹⁸. Il nous semble qu'il s'agit là de bon sens. Toutefois, la Cour d'appel d'Anvers, le 22 février 2011, a rendu un arrêt qui nous fait douter quant au sort réservé à ces renseignements obtenus sur les réseaux sociaux. En effet, dans cette affaire, un contribuable avait qualifié certaines de ses dépenses, et en particulier l'achat d'un 4x4, de frais professionnels à hauteur de 85 pourcents. L'administration avait rejeté la déduction à titre de frais professionnels de ces frais, ne les admettant qu'à concurrence de 70 pourcents. En effet, l'administration fiscale avait scruté un « chat » sur le réseau social Facebook de l'intéressé. Il ressortait de ce « chat » qu'en réalité le véhicule était utilisé assez régulièrement à d'autres fins que professionnelles. La Cour d'Appel d'Anvers suivit la position du fisc et rejeta la déduction des frais liés au véhicule à hauteur de 85 pourcents. Pour en arriver à cette décision, la Cour d'Appel d'Anvers se réfèra également au « chat » du contribuable²¹⁹.

Cet arrêt accepte donc que l'administration fiscale fouille sur les réseaux sociaux des contribuables pour y trouver des moyens de preuve pouvant être utilisés à leur encontre mais aussi à leur insu²²⁰... La Cour a jugé que cette décision ne portait pas atteinte au respect de la vie privée de l'intéressé²²¹. Même si cela va donc à l'encontre de la ligne de conduite adoptée par le ministre des Finances en 2009, la Cour d'appel se justifie en disant que l'information provenant du contribuable lui-même constituait bien plus qu'un simple indice²²².

²¹⁶ S. BURON, « Ils vous dénoncent au fisc ! », disponible sur <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/ils-vous-denoncent-au-fisc/article-normal-174619.html>, 13 juin 2013.

²¹⁷ X., « Le fisc canadien vous surveille sur Facebook et Twitter », disponible sur <http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/1011782/agence-revenu-canada-surveillance-facebook-twitter-reseaux-sociaux>, 19 janvier 2017.

²¹⁸ Question n° 335 de M. Goyvaerts, du 5 mars 2009, et réponse de D. Reynders du 17 juin 2009, Ch. repr., 2008-2009.

²¹⁹ Anvers, 22 février 2011, *Fisc. act.*, 2011, liv. 16, p. 9.

²²⁰ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 50.

²²¹ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 410.

²²² Anvers, 22 février 2011, *Fisc. act.*, 2011, liv. 16, p. 9.

En l'absence de texte clair et précis sur la question, il semble qu'il faille faire preuve de prudence et bien choisir les informations que l'on décide de publier sur les réseaux sociaux. De plus, il apparaît difficile de conclure à une violation du droit au respect de la vie privée étant donné que le contribuable a la responsabilité des données qu'il met à disposition du public sur ces réseaux²²³. Ce sera donc au contribuable de contrôler son activité²²⁴.

1.2. L'obligation pour le contribuable de communiquer certains livres et documents et l'analyse des logiciels d'exploitation

Le contribuable, en plus de l'obligation de répondre aux questions posées par l'administration, se voit également obligé de communiquer certains livres et documents lors de vérifications opérées sur place par les agents de l'administration en vertu de l'article 315, 315 bis et 315 ter du C.I.R. 1992²²⁵. Ainsi, quiconque est passible de l'impôt sur les revenus est tenu, si l'administration le lui demande, de communiquer, sans déplacement, tous les livres et documents dont il dispose et qui sont indispensables à la détermination des revenus imposables²²⁶. Cette obligation est très large car elle ne porte pas seulement sur les documents dont la tenue est prescrite par les lois ou les arrêtés mais bien sur tous ceux qui sont nécessaires à la détermination de la base imposable²²⁷. L'article 315bis du C.I.R. 1992 instaure une obligation similaire en disposant que quand les documents devant être communiqués sur base de l'article 315 sont conservés sur un système informatisé ou tout autre appareil électronique, les contribuables doivent également communiquer, sans déplacement, les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation du système utilisé, ainsi que les supports d'information et toutes les données qu'ils contiennent. De plus, lorsqu'il en est requis par l'administration, le contribuable visé par une demande de communication de documents sur base de l'article 315bis a l'obligation d'effectuer sur son matériel des copies, dans la forme souhaitée par les agents de l'administration, de tout ou partie des données précitées, ainsi que les traitements informatiques jugés nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables.

²²³ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 50.

²²⁴ R. FAVEL, « Le fisc et les réseaux sociaux sur internet », disponible sur http://www.idefisc.be/vue-par-numero.php?article_id=10625, septembre 2011.

²²⁵ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 14 et M. KRINGS, « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLLOT, C. FRANSSSEN, M. KRINGS, *et al.*, Limal, Anthémis, 2015, p. 159.

²²⁶ Article 315 du C.I.R. 1992 et S. SCARNA, *op. cit.*, p. 325 et 326.

²²⁷ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 159.

1.3. Le droit de rétention

L'article 315^{ter} du C.I.R. 1992 a été inséré par l'article 24 de la loi du 21 décembre 2013²²⁸ entrée en vigueur le 10 janvier 2014. Il permet à l'administration d'emporter ces livres et documents qui doivent être communiqués conformément à l'article 315 ce qui n'était auparavant pas possible sans l'accord explicite du contribuable²²⁹. La mise en œuvre de cet article a fait l'objet d'une circulaire administrative le 27 juin 2014²³⁰. Le droit de saisie pour consultation, aussi appelé droit de rétention²³¹ porte seulement sur les documents et livres que l'imposé est obligé de communiquer et est possible chaque fois que l'administration estime qu'ils sont nécessaires pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable ou des tiers²³². De plus, les agents de l'administration peuvent emporter pour consultation les supports sur lesquels sont stockées les données comptables²³³ (mais pas les supports relatifs à la vie privée²³⁴). Cependant, les fonctionnaires n'auraient pas le droit d'emporter les documents trouvés dans le cadre d'une visite « proactive » effectuée sur base de l'article 319 du C.I.R. 1992²³⁵, ni d'emporter les livres comptables qui ne sont pas clôturés²³⁶. Enfin, l'administration pourra utiliser ces documents emportés pour imposer des tiers²³⁷.

Chapitre 2 : Contrôle et visite « domiciliaire »

Autant le Code des impôts sur les revenus que le Code de la taxe sur la valeur ajoutée contiennent des dispositions qui autorisent l'administration à effectuer des visites chez le contribuable²³⁸. Lorsqu'on analyse ce pouvoir de visite de l'administration fiscale, il n'est évidemment pas impensable qu'une violation de la vie privée intervienne²³⁹ étant donné que ces intrusions sont des actes particulièrement attentatoires à ce droit fondamental²⁴⁰. Elles sont

²²⁸ Loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, 31 décembre 2013, p. 103992.

²²⁹ Mons, 10 mai 2012, *R.G.C.F.*, 2013/2, p. 107 à 110.

²³⁰ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 19.

²³¹ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 168.

²³² E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 15.

²³³ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 175.

²³⁴ *Ibidem*, p. 175.

²³⁵ *Ibidem*, p. 175 et Anvers, 4 décembre 2012, *Fisc. Act.*, 2013, n° 10, p. 4.

²³⁶ M. MAUS, *De fiscale contrôle*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 405.

²³⁷ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 37

²³⁸ *Ibidem*, p. 7.

²³⁹ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 154.

²⁴⁰ V. LECLERQ et T. LITANNIE, « Le fisc et le domicile – faut-il permettre à l'administration fiscale de procéder à des visites domiciliaires sans mandat préalable d'un juge ? », disponible sur <http://www.justice-en-ligne.be/rubrique182.html>, 5 mars 2012.

reconnues comme étant l'une des prérogatives les plus intrusives dont dispose l'administration fiscale²⁴¹. En effet, contrairement aux vérifications opérées sur place en application de l'article 315 du C.I.R. 1992 et aux demandes de renseignements, celles-ci ne sont pas annoncées²⁴² dans un souci logique d'éviter que le contribuable fautif ne s'y prépare. Enfin, elles peuvent se dérouler au domicile du contribuable.

Auparavant, les modalités du pouvoir d'investigation offertes à l'administration en matière de T.V.A. étaient plus étendues qu'en matière de contribution directe. Le législateur a, dans un souci de clarté, harmonisé les deux régimes qui sont désormais similaires²⁴³. Les deux types de contrôles sont d'ailleurs actuellement effectués simultanément par l'A.F.E.R.²⁴⁴. Ce pouvoir de visite est offert au fisc dans le but de l'aider à apporter la preuve de l'existence et de l'importance des revenus que l'administration veut soumettre à l'impôt²⁴⁵.

L'article 319 du C.I.R. 1992 donne donc à l'administration un droit d'accès à différents types de locaux²⁴⁶ tant professionnels qu'autres, par lesquels il faut entendre les locaux d'habitations, privés²⁴⁷. Pour sa part, l'article 63 du Code de la T.V.A. offre un pouvoir de visite assez similaire aux fonctionnaires chargés du recouvrement de la TVA²⁴⁸. Nous nous

²⁴¹ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 161.

²⁴² *Ibidem*, p. 161.

²⁴³ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 9.

²⁴⁴ Abréviation d'Administration de la Fiscalité des Entreprises et des Revenus, voy. https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/administrations_generales/fiscalite, *s.d.*, consulté le 3 août 2017.

²⁴⁵ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 11.

²⁴⁶ L'article 319 du C.I.R. 1992 dispose que : « *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 315bis, 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.»

²⁴⁷ A. MORTIER, *op. cit.*, p. 143.

²⁴⁸ C. FRANSSSEN « Les limites du droit de visite du fisc », *B.S.J.*, 2016/569, p. 12.

concentrerons cependant, dans le cadre de ce mémoire, sur l'article 319 du C.I.R. 1992 qui se rapporte à l'impôt sur les revenus.

Tout d'abord, il convient de préciser que les agents de l'administration fiscale ne possèdent pas de droit de perquisition lors de ce droit de visite²⁴⁹. Ils voudraient certes l'avoir²⁵⁰ et certains contrôles de l'I.S.I.²⁵¹ se passent comme des perquisitions, mais cela est illégal. Des juges ont annulé des enrôlements d'impôts qui faisaient suite à des « perquisitions » des agents de l'administration²⁵². Les taxateurs n'ont donc pas le droit de se livrer à des actes de perquisition au sens pénal du terme²⁵³. De plus, selon certains, ce « droit de visite » n'en est pas un et il s'agirait seulement d'une possibilité de visite, puisque le contribuable pourrait refuser de l'accorder, même si cela n'est pas opportun²⁵⁴. En effet, les agents du fisc n'ont pas le droit de pénétrer de force dans les locaux²⁵⁵. De plus, même si les agents du fisc sont accompagnés généralement d'un agent de police, ce dernier est là uniquement pour assurer l'intégrité de l'agent administratif et non pour contraindre le contribuable à laisser entrer le fisc²⁵⁶. Cependant, d'autres auteurs affirment l'inverse et considèrent que les visites et les vérifications de l'administration fiscales sont des droits et que les personnes physiques ou morales sont obligées de les subir par la volonté de la loi²⁵⁷.

Quoiqu'il en soit, la loi offre donc un pouvoir de visite sur les locaux professionnels habituels du contribuable, ainsi que les locaux où une activité professionnelle est censée s'exercer et même ceux habités quand ceux-ci renferment ou sont susceptibles de renfermer une activité professionnelle²⁵⁸. En effet, en 1981, le législateur a étendu les pouvoirs d'investigation du fisc en accordant un droit d'accès à tous les autres locaux, bâtiments, ateliers, terrains ou habitations à condition que le fisc possède des éléments qui lui font présumer qu'une *activité*

²⁴⁹ S. SCARNA, *op. cit.*, p. 328.

²⁵⁰ M. BOURGEOIS, J. OPRENYESZK et A. NOLLET, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014/1, p. 38.

²⁵¹ Abréviation d'Inspection spéciale des impôts.

²⁵² Anvers, 13 mars 2001, *F.J.F.*, 2001, p. 170 ; Anvers, 20 mai 2000, *Le Fiscologue*, 2000, n° 757 et Civ. Gand, 11 juin 2013, *Cour. fisc.*, 2013/09, p. 475.

²⁵³ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 37.

²⁵⁴ En effet le contribuable risquerait une amende administrative sur base de l'article 445 du C.I.R. 1992, voy. C. FRANSEN, *op. cit.*, p. 12.

²⁵⁵ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 164 et J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 17.

²⁵⁶ M. KRINGS, *Ibidem*, p. 164.

²⁵⁷ L. HUYBRECHTS, *op. cit.*, p. 166.

²⁵⁸ C. FRANSEN, *op. cit.*, p. 12.

*professionnelle y est exercée*²⁵⁹. Cette limite est importante. En effet, lorsque l'immeuble est à usage professionnel et privé à la fois, qu'aucune activité n'est exercée dans les parties privatives du bâtiment et que l'administration ne possède pas d'éléments lui permettant de croire à l'exercice d'une activité, le contribuable sera en droit, si l'administration dévie subrepticement vers les parties privées, de refuser ce glissement d'un contrôle vers un contrôle d'un autre type²⁶⁰.

En ce qui concerne le moment de la visite, celle-ci doit s'effectuer pendant les heures de travail ou pendant qu'une activité quelconque s'y exerce lorsqu'il s'agit de locaux professionnels²⁶¹. La visite peut donc s'exercer également en dehors des heures de travail si une activité y est exercée par le contribuable²⁶², telle que la tenue d'une comptabilité par exemple²⁶³. En ce qui concerne les visites dans l'habitation privée du contribuable, qui rentrent dans la définition de « *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*²⁶⁴ (...) », les contrôles doivent s'effectuer entre 5 heures du matin et 9 heures du soir. Ces heures sont similaires au régime pénal de la perquisition judiciaire comme le prévoit la loi du 7 juin 1969²⁶⁵.

La loi permet les visites inopinées du fisc lorsque les agents des contributions directes sont munis de leur commission quand il s'agit d'un lieu de travail autre qu'un local d'habitation²⁶⁶. Dans les faits, cette commission est accordée aux fonctionnaires chargés des visites de façon générale et permanente par le pouvoir hiérarchique. Selon certains auteurs, cette situation est illégale et le pouvoir hiérarchique se devrait de donner un mandat spécifique pour chacune des visites²⁶⁷.

L'obligation pour les agents du fisc d'être munis de leur commission vaut aussi pour les visites sur un lieu d'habitation effectuées lorsque l'administration possède des éléments qui

²⁵⁹ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 37.

²⁶⁰ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 165.

²⁶¹ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 8.

²⁶² O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 36.

²⁶³ *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 1977/1978, n° 113/1, p. 16.

²⁶⁴ Article 319 du C.I.R. 1992.

²⁶⁵ Loi du 7 juin 1969 fixant le temps pendant lequel il ne peut être procédé à des perquisitions ou visites domiciliaires, *M.B.*, 28 juin 1969.

²⁶⁶ M. MORIS, « Quelques nouveautés en procédure fiscale », *R.G.C.F.*, 2013/4, p. 280.

²⁶⁷ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 36.

lui permettent de présumer que le contribuable y exerce une activité professionnelle (la simple tenue des comptes suffit)²⁶⁸. En plus de la commission, les agents de l'administration doivent également obtenir l'autorisation du juge de police²⁶⁹. En effet, comme le dit la Cour d'appel de Mons : « (...) *l'intervention préalable d'un magistrat indépendant et impartial constitue une garantie importante contre les risques d'abus ou d'arbitraire. Le juge de police dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation afin de déterminer si les circonstances qui lui sont soumises justifient une atteinte au principe constitutionnel de l'inviolabilité du domicile. L'autorisation qu'il délivre est spécifique. Elle concerne une enquête précise, vise une habitation déterminée et ne vaut que pour les personnes au nom desquelles l'autorisation est accordée (...) Comme l'indique la Cour constitutionnelle, la motivation de l'autorisation du juge de police doit faire apparaître la mise en balance des droits de la défense de la personne concernée avec les intérêts qui relèvent du domaine de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (...)* »²⁷⁰ »

La simple circonstance que les fonctionnaires ne montrent pas leur commission n'entraîne cependant pas l'illégalité de la visite étant donné que le texte de loi impose simplement aux fonctionnaires qu'ils en soient munis²⁷¹. La Cour de cassation va même plus loin en ajoutant que lorsque des agents de l'administration des contributions directes ne sont pas munis de leur commission, la visite sur place, au sens de l'article 319 du C.I.R. 1992, n'est pas irrégulière si le contribuable y consent formellement²⁷².

L'administration fiscale interprète de plus en plus souvent ces dispositions relatives au droit de visite comme l'autorisant à effectuer des recherches actives dans les locaux et dans les documents du contribuable²⁷³. Malgré une certaine jurisprudence allant dans ce sens²⁷⁴, nous verrons que cela est contestable et qu'il s'agit d'une vision extensive des pouvoirs conférés à l'administration et d'une vision contraire aux positions des commentaires administratifs²⁷⁵.

²⁶⁸ *Ibidem*, p. 37.

²⁶⁹ Article 319 du C.I.R. 1992.

²⁷⁰ Mons, 25 juillet 2013, *F.J.F.*, 2014/177, B.6.2. et B.6.4.

²⁷¹ O. BERTIN et A. BROHEZ, « Recours contre les actes d'investigation de l'administration fiscale », *R.G.C.F.*, 2002/2, p. 30.

²⁷² Cass., 12 septembre 2008, *F.J.F.*, 2009/48 et Cass., 17 février 2005, *Pas.*, 2005, p. 403.

²⁷³ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 6.

²⁷⁴ Cass., 16 décembre 2003, *T.F.R.*, 2004, p. 447 ; Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012, R.G., n° 2010/11335/A ; Gand, 21 janvier 2014, R.G., n° 2012/AR/1454 et Civ. Anvers, 2 février 2014, *F.J.F.*, 2014/163.

²⁷⁵ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 6.

Enfin, il faut rappeler que les pouvoirs d'investigations et particulièrement les pouvoirs de visites doivent être à tout moment conditionnés par l'objectif pour l'administration de déterminer le montant exact des revenus à imposer. Les fonctionnaires se devront donc de respecter cette limite de compétences attribuée par la loi et cet objectif tout au long de leurs investigations²⁷⁶.

Chapitre 3 : Limites générales aux pouvoirs d'investigations et de visites de l'administration fiscale

Toutes ces prérogatives peuvent entrer en conflit avec le droit à la protection de sa vie privée que le citoyen se voit reconnaître de plus en plus régulièrement²⁷⁷. Cependant, face à la machinerie dont dispose l'administration fiscale, on en vient à se demander ce qu'il reste au contribuable pour maintenir un semblant d'équilibre entre ses droits fondamentaux et les pouvoirs d'investigations de l'administration. C'est ce que nous analyserons dans le cadre de ce chapitre.

3.1. Limites concernant l'obligation de communication des documents nécessaires

En ce qui concerne l'obligation pour le contribuable de communiquer certains livres et documents prévue aux articles 315 à 315^{ter} du C.I.R. 1992., L'administration a établi un commentaire administratif précisant que les agents taxateurs ne peuvent pas réclamer des documents à caractère purement privé, sans aucun rapport avec des placements de fonds ou de perceptions de revenus, tels que les livres et documents relatifs aux dépenses de ménage du contribuable²⁷⁸. Les agents taxateurs sont également invités à agir avec tact et discernement en ce domaine, afin d'éviter des discussions superflues et d'indisposer le contribuable²⁷⁹. Toutefois, il semblerait que si ces documents sont considérés comme nécessaires pour établir exactement l'impôt, la consultation de tels documents n'est pas susceptible de contestation et l'administration pourrait requérir la production de tous renseignements, même ceux relatifs à la vie privée du contribuable. La Cour de cassation, en 2007, a affirmé en droit qu'il résultait des articles 315 et 316 du C.I.R. 1992 qu'à l'effet d'assurer l'exacte perception de l'impôt, l'administration pouvait requérir la production de tous renseignements, fussent-ils relatifs à la

²⁷⁶ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 161 ; S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 165 et J. BONNÉ et W. VETTERS, *Ibidem*, p. 7.

²⁷⁷ J.-P. BOURS, « Etendue et limites... », *op. cit.*, p. 78.

²⁷⁸ Com. I.R., 315/5.

²⁷⁹ Com. I.R., 315/5.

vie privée du contribuable²⁸⁰. Les documents privés pourraient donc en pratique être demandés²⁸¹. On en vient dès lors à se demander quelle est la limite mise en place pour que le fisc n'abuse pas de son pouvoir en exigeant la production de documents privés. Malgré le nombre rare d'excès²⁸², on ne peut que constater une opposition entre la ligne de conduite établie par les commentaires administratifs et la pratique, ce qui laisse le contribuable dans l'incertitude et le doute face à l'étendue des pouvoirs de l'administration en la matière.

De plus, l'article 315*bis* du C.I.R. 1992 autorise l'administration à emporter copie des ordinateurs ou tout autre appareil électronique quand les documents, devant être communiqués sur base de l'article 315, sont conservés sur ce type de système informatisé. Cependant, dans le cas d'un ordinateur ou encore d'une tablette, contenant des dossiers relatifs à la vie privée du contribuable et des fichiers professionnels comment la copie est-elle censée se dérouler ? L'administration peut-elle effectuer une copie de tous les fichiers sans distinction ? La réponse se doit d'être négative en vertu du droit au respect de la vie privée. Et la question semblait réglée. En effet, dans une question posée au Sénat en 2006²⁸³, la chambre avait reconnu que les fonctionnaires fiscaux ne pouvaient pas réclamer une copie de fichiers privés stockés dans la mémoire d'un ordinateur même si cet ordinateur était utilisé à des fins privées et professionnelles²⁸⁴. Cependant, en 2014, la Cour d'appel de Gand a estimé que, dans certains cas, l'administration avait le droit de prendre copie de tout le disque dur d'un contribuable. Selon la Cour, les données privées se trouvant dans les ordinateurs professionnels peuvent faire l'objet d'une analyse quand l'ordinateur contient à la fois des données privées et professionnelles et qu'aucune séparation n'est opérée entre les deux par le contribuable. La Cour estime que les agents contrôleurs ne doivent pas restreindre leurs possibilités d'investigation et qu'ils ont le droit d'investiguer l'ensemble des données. L'administration pourrait donc à certains moments avoir presque les mêmes pouvoirs que ceux offerts par un juge d'instruction dans le cadre d'une perquisition sans toutefois devoir respecter les règles de formes strictes qui s'imposent au juge pénal²⁸⁵.

²⁸⁰ Cass. 4 janvier 2007, *F.J.F.*, 2007/140.

²⁸¹ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 17.

²⁸² *Ibidem*, p. 17.

²⁸³ Question n° 3-4236 d'A. Van Dermeersch du 2 février 2006, *Q.R.*, Sén., 2005-2006, p. 6020.

²⁸⁴ Réponse donnée le 21 mars 2006 à la question d'A. Van Dermeersch, *Q.R.*, Sén., 2005-2006, p. 6020.

²⁸⁵ F. CAPPUYNS, « Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée », disponible sur <http://www.afschrift.com/pouvoirs-dinvestigation-de-ladministration-droit-au-respect-de-la-vie-privee/>, 8 avril 2014.

3.2. Le droit de visite de l'administration fiscale et sa conformité au droit au respect de la vie privée

Tout d'abord, l'administration s'est vue imposer des limites par le législateur et par elle-même à travers les commentaires administratifs. Ceux-ci rappellent qu'il est important, étant donné le caractère intrusif d'une visite, que celles-ci soient exceptionnelles et envisagées en dernier recours²⁸⁶. Les cas exceptionnels visaient à la base les situations pour lesquelles il existait des motifs sérieux de présumer que du travail au noir était effectué dans les habitations²⁸⁷. Force est de constater qu'à l'heure actuelle, les visites ne sont plus effectuées dans ce seul cadre. En effet, celles-ci ont souvent pour cause le contrôle de la quote-part professionnelle de l'habitation²⁸⁸ et les fonctionnaires effectuent souvent des visites « domiciliaires » en invoquant des faits peu exceptionnels²⁸⁹. De plus, les visites de l'administration sont devenues fréquentes à l'heure actuelle²⁹⁰. Il semblerait donc, à nouveau, que l'administration fait fi de ses propres commentaires administratifs.

Ensuite, lorsque la visite se passe sur un lieu d'habitation, en plus de l'autorisation du juge de police, l'administration doit préalablement recueillir l'autorisation du supérieur hiérarchique²⁹¹. Cette autorisation nous semble devoir être subordonnée aux principes de nécessité et de proportionnalité. Cela signifie que la visite se doit d'être motivée par des indices sérieux de ce que des informations nécessaires sont cachées au domicile du contribuable²⁹² ou par des indices sérieux et concrets de fraude fiscale²⁹³. Ensuite, il faut que ces investigations soient nécessaires pour veiller à la correcte application de la loi fiscale, pour recueillir des éléments prouvant cette fraude²⁹⁴ ou la dissimulation d'information ou une activité professionnelle clandestine dans le lieu d'habitation²⁹⁵ et que ces objectifs ne peuvent être atteints par des méthodes moins intrusives²⁹⁶. Malheureusement, il semblerait que l'administration n'applique que peu ces principes et qu'une visite domiciliaire est permise en toutes circonstances²⁹⁷.

²⁸⁶ Com. I.R., n° 319/11.

²⁸⁷ Com. I.R., n° 319/12.

²⁸⁸ R. WINAND, *op. cit.*, p. 74.

²⁸⁹ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 168 et 169.

²⁹⁰ R. WINAND, *op. cit.*, p. 74.

²⁹¹ Com. I.R., n° 319/11.

²⁹² M. KRINGS, *op. cit.*, p. 161.

²⁹³ M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 284

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 284.

²⁹⁵ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 169.

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 161.

²⁹⁷ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 165.

Ensuite, les fonctionnaires responsables de l'investigation se doivent de toujours garder à l'esprit, telle une épée de Damoclès, l'article 8, ses conditions, ses exceptions et ce qu'il sous-entend lors de la réalisation de leurs visites²⁹⁸. En effet, il n'est évidemment pas contesté que ces pouvoirs d'investigation, de saisies de documents et de visites exposées plus haut sont des ingérences au sens de l'article 8 de la CEDH. Les affaires *Bernh Larsen*²⁹⁹ et *Hardy-Spirlet*³⁰⁰ sont claires à ce sujet. Rien que la seule obligation pour le contribuable de collaborer à une enquête de l'administration fiscale est déjà analysée par la Cour comme une ingérence de la part de celle-ci³⁰¹. Cependant, le droit au respect de la vie privée n'est pas absolu et une ingérence peut être autorisée dans les différentes composantes protégée de ce droit, mais un abus, le non-respect de garanties procédurales, ou encore le détournement de procédure pourrait entraîner une violation de l'article 8.

Comme nous l'avons fait remarquer, le droit au respect de la vie privée consacré par l'article 8 est constitué de 3 subdivisions qui sont le domicile, la vie familiale et la correspondance. Dans le cas du pouvoir de visite de l'administration fiscale, c'est évidemment la protection du domicile qui est concernée en priorité. La notion de domicile de l'article 8 reçoit une interprétation autonome propre à la Cour européenne des droits de l'homme. Le domicile ne doit donc pas être compris uniquement comme une maison familiale ou une résidence au sens classique du terme, mais bien comme recouvrant également le domicile professionnel des personnes physiques mais aussi des personnes morales³⁰². L'article 319 alinéa 2 et sa notion de tous autres locaux, bâtiments, ou locaux habités vise donc également les bureaux d'un avocat, d'un médecin ou d'une autre profession libérale, les sièges sociaux des personnes morales, y compris les bureaux officiels de leurs filiales³⁰³ et les bureaux des dirigeants de personnes morales³⁰⁴. Nous allons donc confronter ce pouvoir de visite de l'administration fiscale dans les locaux répondant à la définition de domicile au sens de la Convention avec le droit au respect de la vie privée protégé par l'article 8 de la CEDH³⁰⁵.

²⁹⁸ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 26.

²⁹⁹ Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Finlande*, req. n° 24117/08.

³⁰⁰ Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I., p. 385.

³⁰¹ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 161.

³⁰² M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 282.

³⁰³ L. HUYBRECHTS, *op. cit.*, p. 166.

³⁰⁴ M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 284.

³⁰⁵ Il est évident que les prochains développements ne seront pas applicables aux locaux visés à l'article 319 du C.I.R. qui ne constituent pas un domicile au sens de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Dans ce cas, la décision de procéder à des visites et des investigations sur ces locaux sera laissée à l'appréciation de l'administration, voy. à ce sujet M. Moris, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 285.

3.2.1. La légalité des règles de droit

Selon l'article 8, une ingérence est licite si elle est prévue par la loi³⁰⁶. Le terme « loi » doit être entendu dans son acception « matérielle »³⁰⁷. Cependant, la Cour constitutionnelle a rappelé de nombreuses fois³⁰⁸ que le législateur fédéral était seul compétent pour régler les cas où une visite « domiciliaire » pouvait être exercée et la forme de celle-ci³⁰⁹. De plus, l'article 22 de la Constitution exige également que le terme « loi » soit entendu dans son sens formel³¹⁰. Une loi au sens formel du terme semble devoir donc être prévue en Belgique. De plus, l'exigence de légalité sous-entend que les lois prévoyant des restrictions à l'exercice du droit au respect de la vie privée soient accessibles, prévisibles et précises³¹¹ comme la Cour européenne des droits de l'homme l'a notamment affirmé dans son arrêt *Silver c. Royaume-Uni*³¹². En effet, le contribuable doit être raisonnablement en mesure de prévoir les conséquences que peuvent avoir ces lois³¹³.

Au niveau de l'accessibilité des règles en matière de droit de visite, il semble n'y avoir pas de problème. Celles-ci sont publiées et la jurisprudence s'y attachant est également accessible. Cependant, la prévisibilité des règles, qui exige la clarté et la précision des bases légales, semble poser plus de problème³¹⁴. Même si il est évident qu'une rigidité excessive des bases légales n'est pas souhaitable et que celles-ci doivent utiliser des formules plus ou moins vagues laissant place à l'interprétation pour pouvoir être appliqués aux différents cas d'espèces³¹⁵, la doctrine considère que le cadre légal offert à l'administration pour effectuer son pouvoir de visite est caractérisé par une opacité qui serait encline à entraîner des excès³¹⁶. En effet, les règles belges en la matière sont particulièrement vagues et laissent un grand pouvoir discrétionnaire à l'administration³¹⁷, de telle sorte que l'exercice du droit de visite et son étendue sembleraient dépendre en pratique de l'appréciation de l'administration³¹⁸.

³⁰⁶ M. MORIS, « La Convention européenne des droits de l'homme... », *op. cit.*, p. 485.

³⁰⁷ A. MORTIER, *op. cit.*, p. 120.

³⁰⁸ C.A., 17 mars 1998, n° 50/88, B.5.a ; C.A., 11 mai 1989, n° 11/89, B.4 ; C.A., 27 février 1992, n° 13/92, 5.B.3.

³⁰⁹ A. MORTIER, *op. cit.*, p. 121.

³¹⁰ C.C. 14 mars 2013, n° 39/2013, B.8.1.

³¹¹ M. MORIS, « La Convention européenne des droits de l'homme... », *op. cit.*, p. 485.

³¹² Cour. eur. D.H., arrêt *Silver c. Royaume-Uni*, 25 mars 1983, req. n° 5947/72.

³¹³ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 162.

³¹⁴ *Ibidem*, p. 163.

³¹⁵ *Ibidem*, p. 163.

³¹⁶ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 7.

³¹⁷ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 164.

³¹⁸ M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 282.

On remarque que la loi ne précise pas qui pourraient être les destinataires de ces visites et qu'un groupe très large de personnes peuvent ainsi être soumises à une visite de l'administration fiscale. De plus, le nombre de visites n'est pas limité (des visites quotidiennes ont déjà été effectuées en pratique³¹⁹). Et, l'administration a tendance à interpréter de manière large la notion de locaux professionnels et peut s'autoriser des visites dès qu'une activité est exercée ou présumée être exercée sur un lieu. Enfin, ce pouvoir de visite, contrairement à d'autres pouvoirs d'investigation³²⁰, ne nécessite pas qu'il y ait une infraction au droit fiscal, et ne nécessite pas non plus d'indices ou de soupçon de fraude. Une visite est donc possible en toutes circonstances dès qu'un local abrite une activité professionnelle ou que l'administration peut le présumer³²¹.

De plus, la loi ne précise pas exactement ce que l'administration peut faire ou ne pas faire lors de ces visites, ni la façon dont elle doit se comporter lors de celles-ci³²². L'administration soutenue par la Cour de cassation semble pourtant s'accorder un droit de recherche active qui soulève de vives controverses. En effet, la Cour de cassation, en 2003, n'a pas cassé une décision acceptant que les contrôleurs fiscaux disposent d'un droit de recherche active lors de leur droit de visite³²³. Ce qui apparenterait ces visites à un véritable pouvoir de perquisition³²⁴. Suite à cet arrêt, les agents de l'administration s'autoriseraient donc à ouvrir les armoires et les tiroirs, à fouiller les poubelles, copier les disques durs et procéder à toutes autres formes de recherche active³²⁵. De même, selon le tribunal de première instance de Bruxelles, l'administration avec l'autorisation préalable du juge de police peut effectuer une visite et mener des investigations dans les locaux du contribuable, procéder à l'examen de tous les documents et livres et inspecter le domicile, y compris les armoires³²⁶. L'administration déduit donc de cette jurisprudence³²⁷ et de l'article 319 C.I.R. 1992³²⁸ qu'elle a le droit de fouiller pour trouver les livres et documents à analyser³²⁹. Or, ni le législateur, ni les travaux

³¹⁹ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 165.

³²⁰ Tel que l'article 322 du C.I.R. qui exige *un ou plusieurs simples indices* de fraude fiscale pour lever le secret bancaire.

³²¹ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 165.

³²² *Ibidem*, p. 166.

³²³ Cass., 16 décembre 2003, *T.F.R.*, 2004, p. 447.

³²⁴ E. TRAVERSA et C. FRANSSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 32.

³²⁵ C. FRANSSSEN, *op. cit.*, p. 12.

³²⁶ Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012, R.G., n° 2010/11335/A.

³²⁷ Voy. également : Gand, 21 janvier 2014, R.G., n° 2012/AR/ 1454 et Civ. Anvers, 2 février 2014, *F.J.F.*, 2014/163.

³²⁸ L'article 319 disposant que l'administration peut « examiner » tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux visités.

³²⁹ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 170.

préparatoires ne semblent avoir impliqués ce droit de recherche active en faveur de l'administration³³⁰. Bien au contraire, les expressions du Code sembleraient même privilégier la nécessité d'une assistance volontaire du contribuable³³¹. L'article 319 du C.I.R. qui accepte que les fonctionnaires puissent « examiner » les livres et documents doit être interprété comme autorisant un contrôle passif et non pas les fouilles et la manipulation d'éléments dans le but d'effectuer des constatations³³². En effet, les fonctionnaires n'ont que le droit d'examiner les livres et documents qu'ils *rencontrent* lors de leur droit de visite et n'ont aucun droit de perquisition³³³. Cela est également confirmé par les commentaires administratifs³³⁴.

Ces interprétations doctrinales sont également soutenues par une certaine jurisprudence. En effet, le tribunal de première instance de Liège en 2016 décida qu'il n'était pas possible de fonder une imposition à charge du contribuable si les informations provenaient d'une fouille dans les locaux du contribuable alors qu'on ne reconnaît qu'un droit de visite limité à la possibilité d'examiner les documents visibles sur place sans pouvoir fouiller dans les armoires et mallettes³³⁵. Le tribunal de première instance de Gand en juin 2013 a également jugé une visite fiscale illicite dans les locaux d'une entreprise sur base du fait qu'aucune disposition fiscale n'autorisait les agents du fisc à fouiller dans les locaux du contribuable, à effectuer des perquisitions digitales, à fouiller les personnes ou encore leurs sacs et mallettes³³⁶. A la lecture de ces jurisprudences et de la doctrine l'hypothèse du droit de recherche active de l'administration apparaît injustifiée et les agents de l'administration ne pourraient que visiter les locaux de manière passive, en y constatant ce qui est visible sans possibilité pour eux d'aller plus loin dans leurs recherches³³⁷.

Après ces analyses, on ne peut que constater que la loi apparaît vague et difficile à interpréter quant à l'exact champ d'application et déroulement du droit de visite³³⁸. Ce manque de clarté, en plus d'entraîner une jurisprudence disparate des cours et tribunaux fiscaux et partant un problème de prévisibilité, pourraient entraîner une violation de l'article 8 de la CEDH³³⁹ et

³³⁰ E. TRAVERSA et C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation... », *op. cit.*, p. 33.

³³¹ *Ibidem*, p. 33.

³³² S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 167.

³³³ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 24.

³³⁴ Com. I.R., n° 319/2.

³³⁵ Civ. Liège, 16 mars 2016, *Cour. fisc.*, 2016, p. 803 à 806.

³³⁶ Civ. Gand, 11 juin 2013, *Cour. fisc.*, 2013/09, p. 475.

³³⁷ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 78.

³³⁸ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 165.

³³⁹ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 171.

une violation du principe de bonne administration. En effet, reconnu depuis 2008 comme s'appliquant en matière fiscale³⁴⁰, ce principe comprend la sécurité juridique³⁴¹. Sécurité qui laisse à désirer en l'espèce. La question de la compatibilité du droit de recherche active avec le droit au respect de la vie privée a été posée à la Cour Constitutionnelle³⁴². La parole est donc laissée à la Cour.

3.2.2. La légitimité du but poursuivi par l'administration

Pour être légitime, l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée doit poursuivre une des finalités limitativement énumérées à l'article 8 § 2 de la CEDH. Quand on analyse le libellé des finalités de ce § 2, on remarque qu'il est large et qu'il ne sera pas difficile pour l'Etat de justifier son ingérence³⁴³. La protection des droits et libertés d'autrui ainsi que la prévention d'infractions pénales sont parfois susceptibles de légitimer les ingérences de l'administration³⁴⁴. Mais ce sera plus souvent le besoin de l'équilibre budgétaire qui rentre dans la définition de bien-être économique de l'Etat qui sera plaidé pour justifier une ingérence dans le droit au respect de la vie privée³⁴⁵. En effet, l'impôt procure les recettes qui permettent à l'Etat de fonctionner³⁴⁶. Comme le dit la Cour de cassation dans son arrêt du 19 novembre 1981 : « *l'autorité publique peut s'ingérer dans l'exercice du droit au respect de la vie privée, si comme en l'espèce cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire, notamment au bien-être économique du pays*³⁴⁷ ». Cette question ne posera donc que rarement problème étant donné que les missions de l'administration et des contrôleurs sont censées être en tout temps justifiées par l'objectif de déterminer le montant exact des revenus à imposer ou de faire respecter les lois fiscales, ce qui rentre indéniablement dans la notion de bien-être économique du pays.

³⁴⁰ Cass., 30 mai 2008, *F.J.F.* n° 2009/91.

³⁴¹ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 6.

³⁴² C. FRANSSSEN, *op. cit.*, p. 12.

³⁴³ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 173.

³⁴⁴ A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (2^{ème} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/10, p. 48.

³⁴⁵ M. MORIS, « La Convention européenne des droits de l'homme... », *op. cit.*, p. 485.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 485.

³⁴⁷ Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I., p. 385.

3.2.3. La proportionnalité et la nécessité de l'ingérence

Le principe de proportionnalité, instrument de censure du législateur et du pouvoir exécutif³⁴⁸, oblige l'administration fiscale à utiliser les moyens dont elle dispose légalement, proportionnellement aux missions qui lui sont confiées. L'exigence de proportionnalité oblige ainsi le fisc, s'il veut procéder à une visite domiciliaire, à justifier que cette intrusion est nécessaire et inévitable pour déterminer le montant exact des revenus à imposer ou à contrôler³⁴⁹. La Cour européenne des droits de l'homme, pour sa part, accepte une ingérence dans la mesure où celle-ci est nécessaire dans une société démocratique³⁵⁰. Le terme nécessaire doit s'entendre comme pertinent et suffisant au regard d'un besoin social impérieux et non comme étant seulement opportun ou encore utile³⁵¹. Cela sous-entend donc que si l'administration dispose de méthodes moins intrusives, elle se doit de les employer et doit justifier sa visite par la présomption que des informations nécessaires au recouvrement de l'impôt ne peuvent être uniquement découvertes via une intrusion chez le contribuable³⁵². Pourtant, certains fonctionnaires fiscaux ont déjà estimé que le droit de l'administration d'effectuer des visites domiciliaires n'était pas conditionné. La majorité des auteurs de doctrine est contre cette interprétation et rappelle que les visites aléatoires ou encore *fishing expedition* chez des contribuables sont illégales³⁵³. Malgré ces conditions, nous avons pu constater qu'à l'heure actuelle l'administration n'utilise pas ce pouvoir de visite uniquement en dernier recours, mais effectue des visites de manière régulière³⁵⁴ en invoquant des faits peu exceptionnels³⁵⁵.

Ensuite, la Cour européenne des droits de l'homme exige, dans le cadre de son contrôle du respect de la condition de nécessité, la présence de garanties contre les abus. Cette condition a pris une réelle importance, à tel point qu'il semblerait que le test de nécessité délaisse doucement les autres critères pour se porter de plus en plus sur l'examen de ces garanties³⁵⁶.

³⁴⁸ M. WATHELET, « Principe de proportionnalité : utilisation disproportionnée ? », *J.T.*, 2007, p. 313.

³⁴⁹ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 161.

³⁵⁰ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 173.

³⁵¹ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (2ème partie) », *op. cit.*, p. 49 et Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, 1^{er} décembre 2015, req. n° 69436/10, § 54 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, 14 mars 2013, req. n° 24117/08, § 158.

³⁵² M. KRINGS, *op. cit.*, p. 161.

³⁵³ *Ibidem*, p. 161 et 162.

³⁵⁴ R. WINAND, *op. cit.*, p. 74.

³⁵⁵ M. KRINGS, *op. cit.*, p. 168 et 169.

³⁵⁶ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 174 à 176 ; Cour eur. D.H., arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976 req. n° 5493/72 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, 14 mars 2013, req. n°

En effet, la Cour a rappelé dans les arrêts *Funke*³⁵⁷, *Cremieux*³⁵⁸ et *Miailhe*³⁵⁹, qui sont les premiers arrêts dans lesquels la Cour affirme l'applicabilité de principe de l'article 8 en matière fiscale³⁶⁰, que même si le but recherché par les dispositions légales en matière de visite domiciliaire est légitime dans le chef d'un Etat, les mesures pouvant ingérer dans la vie privée des contribuables doivent être proportionnées au but légitime recherché³⁶¹. De plus, la Cour a jugé qu'il était possible que les administrations fiscales estiment nécessaire de recourir à des mesures telles que des visites domiciliaires ou des saisies pour établir la preuve matérielle de délits, mais elle a jugé, dans le cas d'espèce, que cette ingérence n'était pas justifiée car la législation et la pratique en la matière n'offraient pas des *garanties adéquates et suffisantes contre les abus*³⁶². La Cour considéra donc que les restrictions et conditions prévues par la loi étaient trop lâches et lacunaires pour que les ingérences dans les droits du requérant soient proportionnées au but légitime recherché³⁶³. Mais qu'en est-il de ces garanties au sein de l'article 319 du C.I.R. 1992 ?

En ce qui concerne la législation belge relative au droit de visite, il faut distinguer les visites fiscales dans les locaux d'habitations privées qui nécessitent une autorisation du juge de police et les visites dans les autres locaux. En ce qui concerne ces dernières, les visites ne peuvent servir qu'à contrôler la situation fiscale de la personne visitée et non les tiers. Ensuite, elles sont subordonnées à une condition de finalité (c'est-à-dire contrôler les activités du contribuable, examiner les livres ou encore les données informatiques rencontrées), elles doivent se dérouler pendant les heures durant lesquelles une activité professionnelle est exercée et les fonctionnaires de l'administration doivent être munis de leurs commissions³⁶⁴. Vu l'interprétation extensive que l'administration donne à la notion d'exercice d'activité et que la commission est permanente et générale³⁶⁵, ces garanties sembleraient assez légères.

En effet, il n'est pas nécessaire pour l'administration de requérir une autorisation judiciaire pour effectuer une visite, et la loi n'exige pas la présence de l'occupant du bâtiment lors de

24117/08, § 158.

³⁵⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Funke c. France*, 25 février 1993, req. n° 10828/84.

³⁵⁸ Cour eur. D.H., arrêt *Cremieux c. France*, 25 février 1993, req. n° 11471/85.

³⁵⁹ Cour eur. D.H., arrêt *Miailhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 12661/87.

³⁶⁰ R. FORESTINI et S. BLONDEEL, *op. cit.*, p. 33.

³⁶¹ S. SCARNA, *op. cit.*, p. 337.

³⁶² Cour eur. D.H., arrêt *Miailhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 12661/87, § 37.

³⁶³ Cour eur. D.H., arrêt *Miailhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 12661/87, § 38.

³⁶⁴ S. DE RAEDT, p. 180 et 181.

³⁶⁵ O. D'AOUT, *op. cit.*, p. 36 et 37.

celle-ci, ni de rapport ultérieur, et n'offre pas de réelle possibilité de recours face à cette mesure d'investigation³⁶⁶. Or, dans l'arrêt *Bernh Larsen* de la juridiction strasbourgeoise, ce sont précisément ces garanties qui ont amené la Cour à conclure que la législation fiscale norvégienne ne violait pas l'article 8 de la Convention car elle prévoyait des garanties adéquates et suffisantes contre les abus³⁶⁷.

Dans le cadre des visites dans les locaux d'habitation, la garantie contre les abus est plus importante en ce que ces visites sont conditionnées à l'autorisation du juge de police. Cependant, la loi n'a pas défini les limites de cette autorisation du juge, de sorte que selon S. De Raedt : « il n'est pas clair de savoir si et dans quelle mesure cette autorisation peut constituer une garantie supplémentaire contre les abus³⁶⁸ ». De plus, l'administration semble disposer d'un large pouvoir discrétionnaire quant à l'opportunité de réaliser une visite et ses modalités³⁶⁹. Or, la Cour examine notamment, pour établir s'il y a violation de l'article 8, si l'administration est autorisée à apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations de contrôles³⁷⁰.

La Cour européenne a donc accepté qu'il pouvait être nécessaire que les Etats recourent à des visites domiciliaires mais uniquement en présence de garanties adéquates et suffisantes contre les abus, cela était constitutif d'une violation de l'article 8³⁷¹. Suite aux constatations que nous avons faites, ne devons-nous pas craindre que la législation belge n'offre pas ces garanties suffisantes contre les abus ? Et qu'elle offre également trop de marge de manœuvre et de pouvoir discrétionnaire à l'administration ? Certains auteurs se permettent de l'avancer³⁷².

³⁶⁶ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 181.

³⁶⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Finlande*, req. n° 24117/08.

³⁶⁸ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 182.

³⁶⁹ M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 282.

³⁷⁰ A. MORTIER, *op. cit.*, p. 147 ; Cour eur. D.H., arrêts *Funke, Cremieux et Mialhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 10828/84 ; n° 11471/85 et n° 12661/87, § 57 ; § 40 ; § 38.

³⁷¹ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales...*, *op. cit.*, p. 253 ; Cour eur. D.H., arrêts *Funke, Cremieux et Mialhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 10828/84 ; n° 11471/85 et n° 12661/87.

³⁷² S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 183.

3^{ème} PARTIE :

Et après ? Le traitement des données récoltées par l'administration fiscale et les conséquences d'une irrégularité procédurale, d'une violation de la loi ou de la Convention de la part du fisc

Les dernières questions soulevées dans le cadre de ce mémoire, seront de savoir comment l'administration traite l'ensemble des données privées collectées lors l'exécution de ses missions et de ses investigations. Ensuite, nous expliciterons quelles sont les conséquences d'une ingérence non-justifiée dans le droit au respect de la vie privée et de quelles armes dispose le contribuable pour lutter contre une administration fiscale qui dépasserait les limites ou ferait un usage abusif de ses pouvoirs d'investigation. Enfin nous analyserons les conséquences qu'ont ces irrégularités sur le droit de la preuve.

Chapitre 1 : Le traitement des données à caractère personnel récoltées lors de la déclaration, des contrôles et des investigations

Les traitements des données des contribuables opérés par le SPF Finances tombent incontestablement³⁷³ sous le champ d'application de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel³⁷⁴. En matière fiscale, cette loi fait l'objet d'une mise en œuvre spécifique³⁷⁵ via la loi du 3 août 2012 relative aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions³⁷⁶. Cette loi a donc pour but d'encadrer le traitement des données par le SPF en conformité avec la loi du 8 décembre 1992 tout en offrant à l'administration les moyens de lutter contre la fraude fiscale³⁷⁷. Cette loi organise ainsi les ingérences dans le droit au respect de la vie privée du contribuable³⁷⁸.

L'administration fiscale utilise donc de nombreux outils technologiques dans le but de collecter, d'exploiter ou transmettre les données des contribuables³⁷⁹. La responsabilité du

³⁷³ F. COLLON, *op. cit.*, p. 108.

³⁷⁴ *Ibidem.*, p. 108.

³⁷⁵ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 408.

³⁷⁶ Loi du 3 août 2012 portant des dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, *M.B.*, 24 août 2012.

³⁷⁷ E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, p. 323.

³⁷⁸ *Ibidem.*, p. 334.

³⁷⁹ A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (1^{ère} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/9, p. 24.

traitement de ces données est confiée à l'Etat et plus précisément au SPF Finances³⁸⁰. En effet, celui-ci est considéré comme le détenteur des données confidentielles et se doit de pouvoir garantir leur caractère confidentiel³⁸¹ et la licéité des traitements qu'il en est fait³⁸². L'article 4 de la loi du 8 décembre 1992 impose au responsable du traitement d'utiliser ces données loyalement, licitement et à des fins déterminées, explicites et légitimes. Enfin, ces données se doivent d'être adéquates, pertinentes et non-excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont obtenues³⁸³.

Dans le cadre de la loi du 3 août 2012, les finalités en question peuvent être nombreuses étant donné que l'article 3 de cette loi dispose que l'administration fiscale collecte et traite des données à caractère personnel afin d'exécuter ses « missions légales ». Le législateur justifie cette formulation large sur base du fait qu'une liste exhaustive aboutirait à des omissions et par la nécessité d'une mise à jour constante de la loi³⁸⁴.

L'article 5 de la loi du 3 août 2012 prévoit également la possibilité d'échanger les données au sein du SPF Finances et autorise le fisc à rassembler les données qu'il a collectées dans le cadre de ses missions dans une banque de données appelée *datawarehouse*³⁸⁵. L'administration peut ensuite se livrer à l'exploration de ces données (que l'on nommera *datamining*). Cela signifie qu'il va utiliser et extraire les données de manière statistique pour en tirer certaines études et conclusions. Le *datawarehouse* sert également dans des opérations de contrôle ou de recouvrement. En effet, l'administration en dégage des profils applicables à des contribuables particuliers, notamment des fraudeurs potentiels³⁸⁶. Sur la base de ces résultats, le fisc peut ensuite procéder à des investigations plus ciblées³⁸⁷.

Un des comités de la Commission vie privée surveille le fonctionnement de la *datawarehouse*. Ce qui limitera le fisc dans ses actions, en plus de la reconnaissance encore plus large qu'obtient le droit au respect de la vie privée actuellement. En effet, la doctrine et la jurisprudence s'accordent pour considérer que la vie privée comprend également le droit à

³⁸⁰ Article 2 de la loi du 3 août 2012.

³⁸¹ P. MALHERBE et M. BEYNSBERGER, *op. cit.*, p. 65.

³⁸² F. COLLON, *op. cit.*, p. 109.

³⁸³ *Ibidem*, p. 109.

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 110.

³⁸⁵ *Ibidem*, p. 112.

³⁸⁶ A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 29.

³⁸⁷ X., « Dans quelle mesure le fisc doit-il respecter ma vie privée », disponible sur <http://www.sca-consulting.be>, 7 octobre 2012.

l'autodétermination informationnelle³⁸⁸. Cela signifie que chacun a le droit de maîtriser la divulgation ou du moins l'utilisation qui est faite de ses données personnelles³⁸⁹. Toutefois, l'article 11 de la loi du 3 août 2012 insère dans l'article 3 de la loi du 8 décembre 1992 une exception à ce droit de maîtriser et d'accéder à ses données³⁹⁰. En effet, lorsque le contribuable est face à une enquête ou un contrôle fiscal (ou des actes préparatoires à ceux-ci), l'administration peut suspendre le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel. Cette exception est nécessaire à la lutte contre fraude fiscale : il ne faut pas que les contribuables puissent se préparer au contrôle, supprimer des données ou exercer des manœuvres dilatoires. De surcroît, l'exception est encadrée par des exigences strictes qui viennent équilibrer la limitation qu'entraîne cette loi par rapport au droit au respect de la vie privée comprenant l'accès à ses données personnelles³⁹¹.

De plus, la lutte contre la fraude à l'impôt passe aussi nécessairement par l'échange de renseignements entre les administrations. Ainsi, lorsque le Comité sectoriel compétent l'autorise, le SPF Finances pourra recevoir ou communiquer de manière électronique des données à caractère personnel collectées dans le cadre de l'exercice de ses missions légales³⁹². Dans ce cadre d'échange de données, en vertu du secret professionnel des agents du fisc, l'administration se refusera toutefois de communiquer des renseignements concernant un contribuable à toute personne tierce. Cependant, la notion de personne non-tierce est extrêmement large. En effet, la liste non exhaustive donnée par l'administration est déjà particulièrement longue³⁹³. De plus, en vertu du principe de non-cloisonnement entre les administrations fiscales et les autres services publics³⁹⁴, les administrations ont le droit de communiquer entre elles les renseignements pertinents pour leurs missions tant qu'elles agissent dans le cadre de ces missions et de leurs pouvoirs. Et ce principe ne s'applique évidemment qu'en faveur de l'administration³⁹⁵. Toutefois, si une administration utilise ses compétences dans le seul but de fournir par la suite des renseignements à une autre administration il s'agirait alors d'un détournement de procédure illégale³⁹⁶.

³⁸⁸ E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, p. 325.

³⁸⁹ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 407.

³⁹⁰ E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, p. 323.

³⁹¹ *Ibidem*, p. 326 à 330 et C.C., 27 mars 2014, n° 51/2014.

³⁹² https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/vie_privée, *s.d.*, consulté le 7 juillet 2017.

³⁹³ J.-P. BOURS, « Etendue et limites... », *op. cit.*, p. 83.

³⁹⁴ *Ibidem*, p. 82.

³⁹⁵ R. FORESTINI et S. BLONDEEL, *op. cit.*, p. 36.

³⁹⁶ H. DUBOIS, « Vijf regels van fiscaal onderzoek – Grondbeginselen van het fiscal onderzoek en het gebruik van inlichtingen door andere Administraties of instanties », *T.F.R.*, n° 81 et 82, 1988, p. 265.

Enfin, un système de contrôle interne de la gestion des données a été mis en place par l'article 8 de la loi du 3 août 2012. Ce service de « sécurité de l'information et de protection de la vie privée » est appelé à surveiller l'utilisation et la sécurité des données. Malheureusement, la loi ne prévoit aucune garantie d'indépendance. Cette instance interne a donc le soin de décider elle-même quelles données sont échangées entre administrations³⁹⁷.

Lorsque l'on confronte la loi du 3 août 2012 au régime juridique de la protection de la vie privée et des données à caractère personnel, il apparaît que cette loi pose certaines questions par rapport aux exigences de légalité et de prévisibilité consacré par l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la CEDH³⁹⁸. Tout d'abord, l'exigence de légalité implique que la loi soit suffisamment précise et prévisible pour que les citoyens puissent être conscients des conséquences de la loi et de leurs actes. Or, la loi ne précise pas quels types de données seront collectés par le SPF Finances³⁹⁹ se limitant, à signifier, comme exposé plus haut, que le fisc collecte et traite des données à caractère personnel afin d'exécuter ses « missions légales ». Ce qui est particulièrement vague⁴⁰⁰.

Enfin, en ce qui concerne la gestion du *datawarehouse*, la loi gagnerait également à être précisée afin de savoir d'où viennent les données et comment le contribuable peut rectifier une donnée erronée dans cette base de données. Comme le souligne F. Collon, malgré que la loi du 3 août 2012 ait pour but de mettre la gestion des données par l'administration en la matière en adéquation avec la loi sur la protection des données à caractère personnel, l'extrême technicité de la matière, la multiplicité des intervenants et le caractère inintelligible de certaines procédures laissent songeur⁴⁰¹.

³⁹⁷ Y. POULLET et E. DEGRAVE, « Entre chasse à la fraude et respect de la vie privée », *Le Soir*, disponible sur <http://www.crid.be/pdf/public/7058.pdf>, 4 mai 2012, p. 2 et E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, *op. cit.*, p. 334.

³⁹⁸ E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, *Ibidem*, p. 334.

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 329.

⁴⁰⁰ *Ibidem*, p. 334.

⁴⁰¹ F. COLLON, *op. cit.*, p. 122.

Chapitre 2 : Les effets d'une violation de la loi et du droit au respect de la vie privée par l'autorité publique

Dans ce chapitre, nous analyserons d'abord qui a le droit de plaider une violation de son droit au respect de la vie privée. Nous verrons ensuite quels sont les recours dont dispose le citoyen face à une violation de l'article 8 ou des lois procédurales par l'administration fiscale. Il sera ensuite intéressant de voir les conséquences d'une violation par rapport au droit de la preuve, ainsi que les conséquences qui découlent de l'obtention irrégulière de preuves.

2.1. Qui peut invoquer le droit au respect de la vie privée ?

La protection du droit au respect de la vie privée peut évidemment être invoquée par les personnes physiques mais également, dans une certaine mesure, par les personnes morales⁴⁰². En effet, même si celles-ci n'ont pas de vie privée à proprement parler, dans le sens où la Cour ne leur reconnaît pas une sphère privée⁴⁰³, elles pourraient néanmoins bénéficier de la protection du droit au domicile et de celle de leur correspondance⁴⁰⁴. C'est d'abord dans l'affaire *Société Colas Est* du 16 avril 2002 que la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu que les personnes morales pouvaient exiger le respect de certaines composantes du droit au respect de la vie privée et se placer comme victime face à une violation de ce droit⁴⁰⁵. La Cour justifiait cela en rappelant que la Convention est un instrument vivant qui se doit d'être interprété à la lumière des circonstances actuelles⁴⁰⁶. Elle a donc accepté qu'une personne morale puisse alléguer une violation de son domicile. Par la suite, la juridiction strasbourgeoise a eu l'occasion de réitérer sa jurisprudence en jugeant à nouveau que la notion de domicile de l'article 8 de la CEDH pouvait inclure le siège social ou les locaux professionnels d'une entreprise, de ses agences ou de ses succursales et que les personnes morales pouvaient se plaindre de la violation de leur domicile⁴⁰⁷. Cette interprétation a été également suivie (avec cependant plus de réticence) par la Cour de justice de l'Union européenne⁴⁰⁸. Toutefois, il est clair, et la Cour a eu l'occasion de le rappeler à plusieurs reprises, que des entreprises ou associations (personnes morales) ne peuvent pas

⁴⁰² S. DE RAEDT, *op. cit.*, p.159.

⁴⁰³ Cour eur. D.H., arrêt *Association for European Integration and Human rights & Ekimdzhiev c. Bulgarie*, 28 juin 2007, req. n° 62540/00.

⁴⁰⁴ S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 160.

⁴⁰⁵ *Ibidem*, p. 159.

⁴⁰⁶ Cour eur. D.H., arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, § 41.

⁴⁰⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Petri Sallinen et autres c. Finlande*, 27 septembre 2005, req. n° 50882/99, § 71.

⁴⁰⁸ A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 34.

bénéficiaire avec la même force que les personnes physiques de la protection du domicile offerte par l'article 8 de la CEDH⁴⁰⁹. L'ingérence pourra donc aller beaucoup plus loin et le contrôle de la Cour sera assoupli⁴¹⁰. La Cour a continué à étendre sa jurisprudence en jugeant que les personnes morales pouvaient également bénéficier du droit à la protection de leur correspondance⁴¹¹, plus communément appelé droit à la protection aux communications⁴¹². Les mails et les communications d'une personne morale peuvent donc rentrer dans la notion de correspondance au sens de l'article 8. Dans ce domaine, les personnes morales peuvent bénéficier avec la même intensité que les personnes physiques de la protection offerte par la Convention⁴¹³ étant donné que cette correspondance est effectuée par des personnes physiques travaillant pour cette personne morale⁴¹⁴.

La Cour européenne n'en est donc pas encore à dire que les personnes morales peuvent jouir du droit au respect de la vie privée au sens strict et elle n'analysera donc pas s'il y a eu ingérence dans le droit au respect de la vie privée des personnes morales requérantes mais elle a convenu qu'il fallait tenir compte de l'intérêt des sociétés concernées à protéger la vie privée de leur personnel pour examiner la justification de l'ingérence au regard de l'article 8 § 2 de la CEDH⁴¹⁵.

2.2. Possibilités de recours

Tout d'abord, si le contribuable fait face à un litige persistant avec l'administration fiscale fédérale, y compris dans le cadre de problèmes de procédures, il peut faire appel au service de conciliation fiscale⁴¹⁶. Ce service, mis en place par une loi du 25 avril 2007⁴¹⁷, est autonome, et traite les demandes de conciliation, en toute objectivité, indépendance et impartialité. Il tentera de concilier les points de vue du contribuable et de l'administration en concordance avec la loi. Si les parties trouvent un accord de conciliation, une procédure

⁴⁰⁹ Cour. eur. D.H., arrêt *Sociétés Colas Est c. France*, 16 avril 2002, req. n° 37971/97 et Cour. eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, req. n° 17710/88.

⁴¹⁰ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 34.

⁴¹¹ Cour. eur. D.H., arrêt *Association for European Integration and Human rights & Ekimdzhev c. Bulgarie*, 28 juin 2007, req. n° 62540/00 et Cour. eur. D.H., arrêt *Liberty c. Royaume-Uni*, 1^{er} juillet 2008, req. n° 58243/00.

⁴¹² S. DE RAEDT, *op. cit.*, p. 158 et 160.

⁴¹³ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 35.

⁴¹⁴ Cour. Eur. D.H., arrêt *Aalmoes et autres c. Pays-Bas*, 25 novembre 2004, req. n° 16269/02 ; Cour. eur. D.H., arrêt *Wieser et Bicos Beteiligungen c. Autriche*, 1^{er} juillet 2008, req. n° 74336/01 et Cour. eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Finlande*, req. n° 24117/08.

⁴¹⁵ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 37.

⁴¹⁶ https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/conciliation_fiscale, *s.d.*, consulté le 2 août 2017.

⁴¹⁷ Loi du 27 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 8 mai 2007, p. 25126.

judiciaire est évitée et cet accord tripartite entre l'administration, le contribuable et le service de conciliation a force de décision⁴¹⁸. Dans un second temps, si le contribuable n'est pas satisfait de la conciliation fiscale, il pourra s'adresser au Médiateur fédéral. Le Service public fédéral Finances s'est engagé e 2015 à collaborer activement avec ce service de règlement des conflits⁴¹⁹. Le Médiateur ou Ombudsman agira donc en essayant de trouver un terrain d'entente entre le contribuable et l'administration en cas de problème et d'arriver à un accord entre ces parties. Cette manière alternative de régler les conflits permettra d'éviter de se lancer dans de longues procédures judiciaires à l'issue parfois incertaine⁴²⁰.

Ensuite, au niveau civil, le contribuable lésé dans son droit au respect de la vie privée peut évidemment saisir les juridictions de droit commun. En effet, il peut soutenir que les investigations destinées à faire preuve de la déduction d'un impôt constituent une atteinte injustifiée au droit au respect de la vie privée et familiale consacré à l'article 8⁴²¹. Il devra dès lors prouver que les conditions permettant de justifier une telle ingérence ne sont pas remplies. De plus, si l'administration accède irrégulièrement au domicile du contribuable ou y mène des investigations non-conformes au droit au respect de la vie privée, le contribuable pourrait saisir le président du tribunal de première instance siégeant en référé, ou même recourir à une procédure via requête unilatérale dans les cas d'extrême urgence, afin de mettre fin à cette ingérence irrégulière⁴²².

Le législateur lorsqu'il a consacré le droit à une protection du domicile et de la correspondance a pris soin de rendre cette protection effective en érigeant en infractions pénales les atteintes au domicile, aux communications et à la correspondance aux articles 148 et 439 et suivant, 259bis et 314bis et 460 du Code pénal⁴²³. Pourtant, il apparaît très difficile d'obtenir une condamnation pénale envers des fonctionnaires de l'administration fiscale qui commettraient un excès de pouvoir lors d'une visite domiciliaire⁴²⁴. Cependant, le

⁴¹⁸ https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/conciliation_fiscale, *s.d.*, consulté le 2 août 2017.

⁴¹⁹ <http://www.federaalombudsman.be/fr/content/nouvelle-etape-dans-la-gestion-des-plaintes-au-spf-finances>, *s.d.*, consulté le 30 juin 2017.

⁴²⁰ <http://www.ombudsman.be/fr/ombudsman/card/mediateur-federal>, *s.d.*, consulté le 30 juin 2017.

⁴²¹ M. MORIS, « Le fisc et la protection... », *op. cit.*, p. 232.

⁴²² M. MORIS, « Quelques nouveautés... », *op. cit.*, p. 285.

⁴²³ T. LITANNIE, « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable – le secret professionnel – la protection de la vie privée – les aspects de droit pénal – les renseignements obtenus lors de perquisition et de saisies », in *Les pouvoirs d'investigations du fisc et les délais d'imposition*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2006, p. 147 et 148.

⁴²⁴ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 41.

contribuable n'est pas dénué de toute protection. Selon T. Afschrift, l'obtention de preuve en violation des lois du C.I.R. ou des droits fondamentaux doit être considérée comme une faute au sens des articles 1382 et 1383. L'Etat se rendrait donc coupable d'une faute aquilienne et devrait en subir les conséquences⁴²⁵. En effet, la Cour de cassation a accepté qu'une faute puisse entraîner la responsabilité de l'Etat⁴²⁶. De plus, il semblerait à la lumière d'une jurisprudence constante, que les impôts, cotisations, et autres taxations basés sur des preuves obtenues en violation des lois de procédure fiscale ou des droits fondamentaux par les agents du fisc sont irréguliers et devaient donc être annulés par le juge⁴²⁷. Une extension de la jurisprudence « Antigone » n'aurait donc pas sa place en droit fiscal⁴²⁸.

2.3. Les conséquences d'une preuve acquise de manière irrégulière

La doctrine et la jurisprudence étaient donc unanimes : les éléments de preuve obtenus irrégulièrement n'étaient pas pris en considération⁴²⁹. La Cour d'appel d'Anvers le 12 novembre 1996⁴³⁰ constatait que les agents de l'administration chargés d'effectuer un contrôle ne pouvaient pas pénétrer dans des locaux habités sans l'autorisation du juge de police. En effet, toute cotisation établie sur base d'une visite de l'administration effectuée sans l'accord du juge de police, devait être annulée, même en cas de consentement du contribuable à cette visite⁴³¹. Le tribunal de première instance de Gand, le 11 juin 2013, arriva à la même décision dans une affaire similaire. Il s'agissait d'une visite effectuée par l'Inspection spéciale des impôts dans les locaux professionnels d'une banque⁴³². Il fut prouvé que l'ensemble des données collecté par l'I.S.I. indiquait incontestablement que la visite fiscale chez la demanderesse était uniquement destinée à obtenir des régularisations fiscales de la part des clients de la banque visitée. Le tribunal rappela que les articles 315 et suivants du C.I.R. 1992 conféraient à l'Administration fiscale des pouvoirs d'investigation dans le seul but de contrôler la situation fiscale du contribuable et déterminer le montant correct de l'impôt dû. Dans l'espèce, ces dispositions avaient été utilisées dans un but tout autre, ce qui constituait un détournement de pouvoir. De ce fait, la visite menée était totalement nulle, et toutes les

⁴²⁵ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013/3, p. 178.

⁴²⁶ Cass., 26 juin 1998, *R.C.J.B.*, 2001, p. 21.

⁴²⁷ Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107 ; Cass., 13 janvier 1999, *F.J.F.*, 1999, p. 318 ; Anvers, 15 janvier 1996, *F.J.F.*, n° 96/84.

⁴²⁸ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité... », *op. cit.*, p. 179 et 180.

⁴²⁹ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 42.

⁴³⁰ Anvers, 12 novembre 1996, *F.J.F.*, n° 97/16, p. 34.

⁴³¹ O. BERTIN et A. BROHEZ, *op. cit.*, p. 29.

⁴³² M. BOURGEOIS, J. OPRENYESZK et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 38.

données recueillies devenaient inutilisables et devaient être restituées à la banque⁴³³. De même, dans un arrêt du 21 septembre 2007, la cour d'appel de Mons décida également qu'une imposition ne pouvait s'asseoir sur base d'éléments de preuve recueillis de manière illégale ou illicite par l'administration⁴³⁴. La Cour d'appel de Bruxelles, pour sa part, avait écarté une application quelconque de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal le 24 mai 2012, jugeant que cela mettrait en péril la procédure fiscale régissant la compétence des agents du fisc pour mener un contrôle⁴³⁵. Enfin, dans le même sens, la cour d'appel d'Anvers, le 4 décembre 2012⁴³⁶, avait également décidé que la jurisprudence « Antigone » ne pouvait pas couvrir des irrégularités dues à la violation de dispositions régissant les pouvoirs d'investigation du fisc étant donné le caractère d'ordre public de ces dispositions dont le but est de protéger les droits fondamentaux des citoyens⁴³⁷. Cependant, récemment, la Cour de cassation a mis à mal ce courant en acceptant l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal. Ce qui provoqua une vive polémique.

2.4. Controverse sur l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal

Malgré la ligne de conduite adoptée par les cours et tribunaux qui admettait que l'obtention illicite d'un élément de preuve privait celle-ci de valeur probante, et entraînait l'irrégularité de l'imposition basée sur cette preuve⁴³⁸ ainsi que l'annulation par le juge de cette imposition⁴³⁹, la Cour de cassation accepta l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal⁴⁴⁰. En effet, le 22 mai 2015⁴⁴¹, elle affirma que la législation fiscale ne contenait pas de disposition interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer une dette d'impôt et que l'utilisation de cette preuve devait être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit au procès équitable⁴⁴². Le juge fiscal pourrait dès lors écarter les preuves illicites dans 3 cas : lorsque que le législateur prévoit des sanctions particulières, lorsque les moyens de preuve ont été obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité régie par les principes de

⁴³³ Civ. Gand, 11 juin 2013, *Cour. fisc.*, 2013/09, p. 475.

⁴³⁴ Mons, 21 septembre 2007, *F.J.F.*, 2009, n° 2009/105.

⁴³⁵ Bruxelles, 24 mai 2012, *Cour. fisc.*, 2012, *F.J.F.*, 2014.

⁴³⁶ Anvers, 4 décembre 2012, *Fisc. Act.*, 2013, n° 10, p. 4.

⁴³⁷ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 76.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 75.

⁴³⁹ Cass., 13 janvier 1999, *F.J.F.*, 1999, n° 99/125 et Anvers, 15 janvier 1996, *F.J.F.*, n° 96/84.

⁴⁴⁰ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 77.

⁴⁴¹ Cass., 22 mai 2015, R.G., n° F.13.0077.N., *Pas.*, 2015, liv. 5, p. 1343.

⁴⁴² F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 77.

bonne administration que ces moyens ne peuvent être admis ou encore lorsque la preuve illicite porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable⁴⁴³. Le 4 novembre 2016, La Cour de cassation répéta les considérants de l'arrêt du 22 mai 2015⁴⁴⁴ et confirma donc sa position⁴⁴⁵. Selon certains auteurs, la jurisprudence de la Cour de cassation est donc venue mettre un terme à la controverse de l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal⁴⁴⁶.

Cependant, d'autres, affirment que l'application de cette jurisprudence « Antigone » porte atteinte au respect des droits fondamentaux des citoyens vu la déresponsabilisation des contrôleurs fiscaux qu'elle entraîne⁴⁴⁷. De plus, cela va à l'encontre d'un des principes les plus fondamentaux du droit fiscal qui est celui de la légalité et, partant, de la légalité de la preuve en droit fiscal. Le droit fiscal est d'ordre public et une interprétation stricte de celui-ci s'impose⁴⁴⁸. Selon certains, la violation des lois fiscales devrait donc être sanctionnée par la nullité absolue⁴⁴⁹. Enfin, il est admis qu'en droit pénal où « Antigone » est légion, une preuve irrégulière doit dans certains cas pouvoir être acceptée car il faut mettre en balance les intérêts de l'Etat dans ses missions de répressions des infractions, de la sécurité publique et le strict respect des règles relatives au droit de la défense⁴⁵⁰. En droit fiscal les intérêts en jeu sont différents et il n'est pas souhaitable que puissent être tolérées des irrégularités commises dans le cadre de lois procédurales qui ont notamment pour but de protéger des droits fondamentaux. En effet, la majorité des règles et formalités de procédure en matière d'investigation fiscale servent à contrebalancer les puissants pouvoirs d'investigation et d'ingérence de l'administration. Ainsi, ces règles servent indirectement à protéger les droits du contribuable tel que le droit au respect de la vie privée⁴⁵¹. En conclusion, l'utilisation de la preuve obtenue de manière irrégulière peut, dans certaines circonstances, être acceptée en droit pénal car il serait parfois injustifié de ne pas réprimer des infractions graves et mettre en

⁴⁴³ *Ibidem*, p. 79.

⁴⁴⁴ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, « " Antigone " en droit fiscal : quelle évolution ? », in *Le droit fiscal en 2017 – Questions choisies*, I. RICHELLE et M. BOURGEOIS (dir.), Liège, CUP vol. 172, Anthémis, 2017, p. 229.

⁴⁴⁵ Cass., 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N.

⁴⁴⁶ S. SCARNA et V. LURQUIN, « Chapitre 4. - 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, Éditions Larcier, 2016, p. 120.

⁴⁴⁷ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, 76.

⁴⁴⁸ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 42.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, p. 42.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, p. 43.

⁴⁵¹ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 221.

péril la sécurité publique à cause d'un vice de procédure commis par des services de police⁴⁵². Mais l'application de cette jurisprudence en droit fiscal ne se justifie pas⁴⁵³ et on ne peut transposer le raisonnement pénal aux excès de l'administration lors d'une visite fiscale⁴⁵⁴.

La Cour de Justice de l'Union européenne est venue mettre son grain de sel dans la controverse avec son arrêt *WebMind-Licenses* du 17 décembre 2015⁴⁵⁵. Elle semble refuser l'application de la jurisprudence « Antigone » en droit fiscal. D'après la décision de la Cour de justice, il faut vérifier que les preuves n'ont pas été obtenues et utilisées en violation des droits fondamentaux protégés par les instruments européens⁴⁵⁶. Il semblerait donc qu'il suffise que la preuve soit obtenue par le fisc d'une manière non prévue par la loi et que l'utilisation de cette preuve porte atteinte à un droit garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne⁴⁵⁷, comme le droit au respect de la vie privée par exemple⁴⁵⁸, pour écarter les preuves ainsi obtenues et annuler la décision qui repose sur ces preuves⁴⁵⁹. La Cour rajoute que l'exclusion de la preuve illicite doit s'accompagner de l'annulation de la décision de taxation⁴⁶⁰. Selon certains auteurs, cet arrêt met à mal la jurisprudence « Antigone fiscale »⁴⁶¹. D'autres nuancent la portée de celui-ci affirmant que la violation de lois procédurales n'entraîne pas nécessairement la violation d'un droit fondamental⁴⁶².

La Cour européenne, pour sa part, ne s'est pas encore totalement prononcée. En effet, dans l'arrêt *Lee Davies c. Belgique*⁴⁶³, elle semble valider, sans le faire tout à fait, la Jurisprudence « Antigone ». La Cour avait indiqué qu'il ne relevait pas de sa compétence de se prononcer sur la question de l'admissibilité des preuves illicites⁴⁶⁴. Il revient donc au droit interne de se prononcer sur l'admissibilité de ces preuves, la Cour ne pouvant se prononcer que sur l'équité

⁴⁵² J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 43.

⁴⁵³ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité... », *op. cit.*, p. 180.

⁴⁵⁴ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 43.

⁴⁵⁵ C.J.U.E., aff. C-419/14, *WebMindLicenses (WML)*, 17 décembre 2015, *J.T.*, 2016, p. 40.

⁴⁵⁶ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 235

⁴⁵⁷ Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne adoptée à Nice le 7 décembre 2000.

⁴⁵⁸ Droit au respect de la vie privée et familiale consacré à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ; Il découle de l'article 52 § 3 de cette même Charte que le droit à la vie privée a le même sens et la même portée que celui consacré à l'article 8 de la CEDH, voy. à ce sujet A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (2^{ème} partie) », *op. cit.*, p. 50.

⁴⁵⁹ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 236 et C.J.U.E., aff. C-419/14, *WebMindLicenses (WML)*, 17 décembre 2015, *J.T.*, 2016, p. 40, point 86 à 89.

⁴⁶⁰ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 83.

⁴⁶¹ *Ibidem*, p. 83.

⁴⁶² M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 238.

⁴⁶³ Cour eur. D.H., arrêt *Lee Davies c. Belgique*, 28 juillet 2009, req. n° 18704/05, § 47.

⁴⁶⁴ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 83.

de l'ensemble de la procédure⁴⁶⁵ et la Cour a eu l'occasion de réitérer très récemment cette jurisprudence⁴⁶⁶. Cela peut cependant nous sembler quelque peu étonnant vu que la Cour accorde de plus en plus d'importance à la présence de garanties adéquates et suffisantes contre les abus de l'administration en matière d'immixtion dans le droit à la vie privée. Et ces garanties doivent, à ses yeux, être principalement procédurales⁴⁶⁷. On comprend difficilement pourquoi elle accepte par la suite que la violation de ces garanties puisse, sous conditions, être sans conséquences au niveau du droit de la preuve.

Les auteurs s'accordent donc pour dire qu'une insécurité caractérise la situation actuelle⁴⁶⁸ et que le débat n'est donc pas encore clos même si, pour certains, il semble devoir l'être si l'on s'en tenait au strict respect du principe de légalité et des droits fondamentaux⁴⁶⁹. La jurisprudence et la doctrine sont donc divisées quant à l'opportunité d'appliquer « Antigone » en droit fiscal. Une intervention législative, à l'instar de ce qui a été fait en matière pénale⁴⁷⁰, pourrait peut-être, à l'avenir, clore définitivement le débat⁴⁷¹.

⁴⁶⁵ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 241.

⁴⁶⁶ Cour eur. D.H., 31 janvier 2017, arrêt *Kalnénienė c. Belgique*, req. n° 40233/07, § 89.

⁴⁶⁷ A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (2^{ème} partie) », *op. cit.*, p. 54.

⁴⁶⁸ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 242.

⁴⁶⁹ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 78 et S. SCARNA et V. LURQUIN, *op. cit.*, p. 116 et 117.

⁴⁷⁰ Article 32 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

⁴⁷¹ M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, *op. cit.*, p. 244.

CONCLUSION

Le recouvrement de l'impôt et la lutte contre la fraude fiscale sont, dans une société démocratique, des missions de l'Etat nécessaires, louables, mais difficiles. Le fisc endosse ce rôle dans l'intérêt de tous et afin que l'Etat puisse par la suite mener à bien ses différentes politiques budgétaires. Toutefois, l'administration fiscale en arrive parfois à mettre de côté un objectif tout aussi fondamental pour le fonctionnement de notre société démocratique : la protection des droits fondamentaux, et plus précisément, celle du droit au respect de la vie privée⁴⁷².

Le principe de base est simple : face à une déclaration présumée correcte, l'administration reçoit de la part du législateur une kyrielle de pouvoirs et de privilèges dans le but de vérifier la véracité de cette déclaration. C'est lors de cette phase que le fisc risque le plus d'entrer en conflit avec les droits fondamentaux des contribuables. Et c'est à cause de ces pouvoirs que le fisc peut parfois être considéré comme un intrus ou encore un *Big Brother* qui échapperait à certaines règles élémentaires de notre ordre juridique.

Ce rapport potentiellement conflictuel entre le contribuable et le fisc n'est ni sain, ni souhaitable. L'impôt nécessite en effet d'être reconnu comme légitime par les citoyens⁴⁷³. Or, des lois imprécises offrant à une administration des pouvoirs larges et discrétionnaires, avec le risque d'abus y afférent, sapent ce principe de légitimité. Le débat sur l'étendue des pouvoirs de l'administration fait rage à l'heure actuelle⁴⁷⁴. Le fisc nous semble parfois considérer les droits des contribuables comme des obstacles à la réalisation de leurs missions de perception de l'impôt. Selon certains auteurs, les textes légaux actuels laissent à penser que le droit au respect de la vie privée ne protégerait que les éléments qui n'ont pas d'intérêts aux yeux de l'administration fiscale⁴⁷⁵. Même si ces positions peuvent paraître extrêmes, on se doit de constater que l'administration semble convaincue que ses compétences d'investigations doivent être interprétées de manière non restrictive et que ses possibilités de contrôles doivent recevoir une portée large⁴⁷⁶. Cependant, la majorité de la doctrine, et même certains

⁴⁷² F. COLLON, *op. cit.*, p. 121.

⁴⁷³ M. BOUVIER, *op. cit.*, p. 1.

⁴⁷⁴ L. HUYBRECHTS, *op. cit.*, p. 165.

⁴⁷⁵ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 25.

⁴⁷⁶ J. BONNÉ et W. VETTERS, *op. cit.*, p. 37.

commentaires administratifs, s'y opposent. Comme l'écrit F. Koning : « la loi fiscale doit recevoir une interprétation restrictive et ce qui n'est pas prévu par la loi, en ce sens que ce qui n'est pas expressément prévu par la loi concernant les prérogatives des autorités fiscales est interdit⁴⁷⁷ ». Il en va du respect des principes de légalité, de proportionnalité et de prévisibilité des lois potentiellement attentatoires à la vie privée.

Les traitements massifs de données fiscales menacent également le respect du droit à la vie privée⁴⁷⁸. En effet, plus que jamais, comme le souligne F. Collon : « l'heure est aujourd'hui à la transparence »⁴⁷⁹. Malheureusement, cette transparence apparaît de plus en plus comme majoritairement exigée de la part du citoyen à l'égard et au profit de l'Etat plutôt que l'inverse⁴⁸⁰. Or, même si ce besoin de transparence de la part du citoyen peut être justifié par la nécessité d'armer l'administration pour détecter des infractions aux lois fiscales, nous pensons que cette administration se doit également d'appliquer ce raisonnement à ses pratiques afin que les contribuables puissent correctement la comprendre et évaluer les conséquences de leurs actes.

Il ne faut bien sûr pas que le droit au respect de la vie privée vienne à servir d'outil pour dissimuler des activités illicites, des fraudes ou des montages fiscaux illégaux. Cela détournerait le droit à la vie privée de sa finalité : que le citoyen puisse se développer sereinement à l'abri des abus des pouvoirs publics⁴⁸¹ et non échapper à ses responsabilités fiscales. Par ailleurs, comme le relève A. Lachapelle, la réalisation des droits de l'homme passe aussi nécessairement par une bonne perception de l'impôt⁴⁸².

En définitive, certains sembleraient penser que la juste perception de l'impôt est malheureusement antinomique avec la protection de la vie privée⁴⁸³. Faut-il autoriser des ingérences dans la vie privée dans le but de lutter contre les fraudes ? Certainement. Mais, pour se faire, jusqu'où réduire l'incidence de ce droit fondamental, en matière fiscale, et ainsi imposer à l'entièreté de la classe une moindre protection en réponse aux comportements de certains mauvais élèves ? La réponse se doit d'être plus nuancée. Même si nous sommes

⁴⁷⁷ F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 78.

⁴⁷⁸ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (2^{ème} partie) », *op. cit.*, p. 64.

⁴⁷⁹ F. COLLON, *op. cit.*, p. 121.

⁴⁸⁰ M. DAUBE, *op. cit.*, p. 276.

⁴⁸¹ A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (1^{ère} partie) », *op. cit.*, p. 25.

⁴⁸² A. LACHAPELLE, « Le respect du droit à la vie privée... (2^{ème} partie) », *op. cit.*, p. 49.

⁴⁸³ P. MALHERBE et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 302.

conscients qu'une balance parfaitement équilibrée n'est qu'une douce utopie, il est impératif de tendre vers cet équilibre. Pour ce faire, le droit au respect de la vie privée exige du législateur, en tout état de cause, qu'il fixe des balises répondant à l'exigence de qualité pour encadrer l'action administrative⁴⁸⁴. Ces balises se doivent d'offrir des garanties suffisantes contre les abus, en plus d'être claires, prévisibles, et proportionnées aux buts poursuivis, dans le respect des conditions de l'article 8 de la CEDH et en concordance avec la jurisprudence de la Cour s'y rattachant.

Comme nous avons pu le constater, il reste du travail au législateur belge afin d'assainir les relations entre ces intérêts aussi contradictoires que fondamentaux. Le système fiscal belge étant, en principe, essentiellement basé sur la collaboration avec le contribuable, nous pensons qu'une telle redéfinition des pouvoirs de l'administration et le recadrage de certaines pratiques administratives pourraient amener le citoyen à mieux collaborer avec une administration dont il appréhenderait mieux les pouvoirs et les limites. La relation de confiance entre ces protagonistes, si nécessaire à une machinerie fiscale efficace, s'en verra peut-être améliorée.

⁴⁸⁴ Y. POULLET et E. DEGRAVE, « Entre chasse à la fraude... », *op. cit.*, p. 2.

BIBLIOGRAPHIE

I. LÉGISLATION

1. Bases légales supranationales

- Déclaration universelle des droits de l'homme, signée à Paris le 10 décembre 1948.
- Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, *err.*, 29 juin 1961, articles 6 et 8.
- Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne adoptée à Nice le 7 décembre 2000, article 7.

2. Bases légales nationales

- Constitution belge du 7 février 1831, texte coordonné du 17 février 1994, *M.B.*, 17 février 1994, articles 15, 22, 170, 172.
- Code pénal, 8 juin 1867, articles 148, 259*bis*, 314*bis*, 439 et suivants, 448 et 460.
- Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle, article 32.
- Code des Impôts sur les Revenus de 1992, annexé à l'arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 10 avril 1964 et annexé à l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, du 30 juillet 1992.
- Loi du 7 juin 1969 fixant le temps pendant lequel il ne peut être procédé à des perquisitions ou visites domiciliaires, *M.B.*, 28 juin 1969.
- Loi du 8 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, *M.B.*, 15 août 1980.
- Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993.
- Loi spéciale du 9 mars 2003 modifiant la Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, *M.B.*, 11 avril 2003.
- Loi du 27 avril 2007 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 8 mai 2007.
- Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 16 mai 2011.

- Loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.*, 10 novembre 2011.
- Loi du 18 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011.
- Loi du 3 août 2012 portant des dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, *M.B.*, 24 août 2012.
- Loi-programme du 27 décembre 2012, *M.B.*, 31 décembre 2012.
- Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} août 2013.
- Loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 31 décembre 2013.

3. Documents et questions parlementaires

- *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 1977/1978, n° 113/1, p. 16.
- *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 1993/1994, n° 997/5.
- *Doc. parl.*, Sén., sess. 2010/2011, n° 5/18.
- Question n° 3-4236 d'A. Van Dermeersch, du 2 février 2006, et réponse du 21 mars 2006, Sén., 2005-2006.
- Question n° 335 de M. Goyvaerts, du 5 mars 2009, et réponse de D. Reynders du 17 juin 2009, Ch. repr., 2008-2009.

II. JURISPRUDENCE

1. Jurisprudence supranationale

Cour européenne des droits de l'homme

- Cour eur. D.H., arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, req. n° 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.
- Cour eur. D.H., arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976 req. n° 5493/72.
- Cour eur. D.H., arrêt *Klass c. Allemagne*, 6 septembre 1978, req. n° 65655/01.
- Cour eur. D.H., arrêt *Silver c. Royaume-Uni*, 25 mars 1983, req. n° 5947/72.

- Cour eur. D.H., arrêt *Chappell c. Royaume-Uni*, 30 mars 1989, req. n° 10461/83.
- Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992, req. n° 13710/88.
- Cour eur. D.H., arrêts *Funke, Cremieux et Mialhe c. France*, 25 février 1993, req. n° 10828/84 ; n° 11471/85 et n° 12661/87.
- Cour eur. D.H., arrêt *Bendenoun c. France*, 24 février 1994, req. n° 12547/86.
- Cour eur. D.H., arrêt *Rotaru c. Roumanie*, 4 mai 2000, req. n° 28341/95.
- Cour eur. D.H., arrêt *société Colas Est et autres c. France*, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, *R.D.S.*, 2003, notes D. TORFS.
- Cour eur. D.H., arrêt *Janosevic c. Suède*, 21 mai 2003, req. n° 34619/97.
- Cour. Eur. D.H., arrêt *Aalmoes et autres c. Pays-Bas*, 25 novembre 2004, req. n° 16269/02.
- Cour eur. D.H., arrêt *Petri Sallinen et autres c. Finlande*, 27 septembre 2005, req. n° 50882/99.
- Cour eur. D.H., arrêt *Association for European Integration and Human rights & Ekimdzhev c. Bulgarie*, 28 juin 2007, req. n° 62540/00.
- Cour eur. D.H., arrêt *Hüseyub Turan c. Turquie*, 4 mars 2008, req. n° 11529/02.
- Cour eur. D.H., arrêt *Liberty c. Royaume-Uni*, 1^{er} juillet 2008, req. n° 58243/00.
- Cour. eur. D.H., arrêt *Wieser et Bicos Beteiligungen c. Autriche*, 1^{er} juillet 2008, req. n° 74336/01.
- Cour eur. D.H., arrêt *Lee Davies c. Belgique*, 28 juillet 2009, req. n° 18704/05.
- Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012, req. n° 11663/04.
- Cour eur. D.H., arrêt *Robathin c. Autriche*, 2 juillet 2012, req. n° 30457/06.
- Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, 14 mars 2013, req. n° 24117/08.
- Cour eur. D.H., arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, 7 juillet 2015, req. n° 28005/12.
- Cour eur. D.H., arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, 1^{er} décembre 2015, req. n° 69436/10.
- Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse*, 22 décembre 2015, req. n° 28601/11.
- Cour eur. D.H., arrêt *Kalnéniené c. Belgique*, 31 janvier 2017, req. n° 40233/07.

Commission européenne des droits de l'homme

- Comm. eur. D.H., déc. *X. c. Belgique*, 7 décembre 1982, *J.T.*, 1983, p. 359, note DASSESSE.

Cour de Justice de l'Union européenne (anciennement C.J.C.E.)

- C.J.C.E., arrêt *Hoechst c. Commission*, 21 septembre 1989, 46/87 et 227/88, *Rec.*, p. 2859.

- C.J.U.E., aff. C-419/14, *WebMindLicenses (WML)*, 17 décembre 2015, *J.T.*, 2016, p. 40.

2. Jurisprudence nationale

Cours et Tribunaux

- Anvers, 15 janvier 1996, *F.J.F.*, n° 96/84.

- Anvers, 12 novembre 1996, *F.J.F.*, n° 97/16, p. 34.

- Anvers, 20 mai 2000, *Le Fiscologue*, 2000, n° 757.

- Anvers, 13 mars 2001, *F.J.F.*, 2001, p. 170.

- Mons, 21 septembre 2007, *F.J.F.*, 2009, n° 2009/105.

- Anvers, 22 février 2011, *Fisc. act.*, 2011, liv. 16, p. 9.

- Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012, R.G., n° 2010/11335/A.

- Mons, 10 mai 2012, *R.G.C.F.*, 2013/2, p. 107 à 110.

- Bruxelles, 24 mai 2012, *Cour. fisc.*, 2012.

- Anvers, 4 décembre 2012, *Fisc. Act.*, 2013, n° 10, p. 4.

- Civ. Gand, 11 juin 2013, *Cour. fisc.*, 2013/09, p. 475.

- Mons, 25 juillet 2013, *F.J.F.*, 2014/177.

- Gand, 21 janvier 2014, R.G., n° 2012/AR/1454.

- Civ. Anvers, 2 février 2014, *F.J.F.*, 2014/163.

- Civ. Liège, 16 mars 2016, *Cour. fisc.*, 2016, p. 803 à 806.

Cour de cassation

- Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191.
- Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, p. 194.
- Cass., 15 octobre 1957, *Pas.*, 1958, p. 139.
- Cass., 27 mai 1971, « Le Ski », *Pas.*, I, p. 886.
- Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, I, p. 385.
- Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107.
- Cass., 23 février 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 453.
- Cass., 21 octobre 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 1180.
- Cass., 23 juin 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 613.
- Cass., 26 juin 1998, *R.C.J.B.*, 2001, p. 21.
- Cass., 13 janvier 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 28.
- Cass., 14 septembre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1146.
- Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, 2003, p. 647.
- Cass., 16 décembre 2003, *T.F.R.*, 2004, p. 447.
- Cass., 1^{er} octobre 2004, *Cour. fisc.*, 2004, p. 719.
- Cass., 17 février 2005, *Pas.*, 2005, p. 403.
- Cass. 4 janvier 2007, *F.J.F.*, 2007/140.
- Cass., 30 mai 2008, *F.J.F.*, 2009/91.
- Cass., 12 septembre 2008, *F.J.F.*, 2009/48.
- Cass., 19 avril 2012, *R.G.C.F.*, 2013/1, p. 42.
- Cass., 22 mai 2015, R.G., n° F.13.0077.N., *Pas.*, 2015, liv. 5, p. 1343.
- Cass., 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N.

Cour constitutionnelle (anciennement d'arbitrage)

- C.A., 11 mai 1989, n° 11/89.
- C.A., 27 février 1992, n° 13/92.
- C.A., 17 mars 1998, n° 50/88.
- C.A., 25 janvier 2001, n° 4/2001.
- C.A., 14 février 2001, n° 16/2001.
- C.A., 28 mars 2002, n° 60/2002.
- C.A., 22 juillet 2004, n° 136/2004.
- C.C., 14 février 2013, n° 6/2013.
- C.C. 14 mars 2013, n° 39/2013.
- C.C., 16 mai 2013, n° 66/2013.
- C.C., 27 mars 2014, n° 51/2014.

III. COMMENTAIRES ADMINISTRATIFS ET AVIS DE LA COMMISSION DE PROTECTION DU DROIT À LA VIE PRIVÉE

- Com. I.R., n°315/5.
- Com. I.R., n° 316/2.
- Com. I.R., n° 318/14.
- Com. I.R., n° 319/11.
- Com. I.R., n° 319/12.
- Com. I.R., n° 322/7.
- Avis n° 12/2010 du 31 mars 2010, p. 4.
- Avis n° 13/2010 du 31 mars 2010, p. 15.

IV. DOCTRINE

- AFSCHRIFT, T., *la levée du secret bancaire fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2011.
- AFSCHRIFT, T., « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013/3, p. 163 à 181.
- ALVAREZ CAMPA, R., BALTUS, F., COLLON, F., D'AOUT, O., LENOIR, C., MARCUS, C., *Le contrôle fiscal*, Limal, Anthémis, 2013.
- BERTIN, O. et BROHEZ, A., « Recours contre les actes d'investigation de l'administration fiscale », *R.G.C.F.*, 2002/2, p. 24 à 33.
- BOCQUET, Y., « Le secret bancaire belge dans le cadre de l'établissement de l'impôt sur le revenu : situation en droit interne après la loi du 14 avril et du 7 novembre 2011 », *J.D.F.*, 2011, p. 327 à 369.
- BONNÉ, 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 de la TVA », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 5 à 51.
- BOSSUYT, J. et DEBELVA, F., « Uitzondering fiscaal bankgeheim verenigbaar met recht op privéleven », *T.F.R.*, 2013/11, n° 443, p. 498 à 502.
- BOURGEOIS, M., OPRENYESZK, J. et NOLLET, A., « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014/1, p. 27 à 68.
- BOURGEOIS, M. et VERSCHEURE, C., « " Antigone " en droit fiscal : quelle évolution ? », in *Le droit fiscal en 2017 – Questions choisies*, I. RICHELLE et M. BOURGEOIS (dir.), Liège, CUP vol. 172, Anthémis, 2017, p. 211 à 245.
- BOURS, J.-P., « Etendues 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 bancaire et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, Anthémis, 2009, p. 77 à 116.
- BOURS, J.-P., « Le secret professionnel et le respect de la vie privée », *R.G.C.F.*, 2003/5, p. 99 à 109.
- BOUVIER, M., ESCLASSAM, M.-C. et LASSALE, J.-P., *Finances publiques*, 6^{ème} éd., Paris, L.G.D.J., 2002.

- BOUVIER, M., « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, p. 15 à 23.
- BRIBOSIA, E. et HENNEBEL, L. (dir.), *Classer les droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2004.
- BUY, J., « Actualités 2016 en matière de procédure fiscale », in *Le droit fiscal en Belgique – Edition 2017*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2017, p. 321 à 381.
- CAPPUYNS, F., « Pouvoirs d'investigation de l'administration et droit au respect de la vie privée », disponible sur <http://www.afschrift.com/pouvoirs-dinvestigation-de-ladministration-droit-au-respect-de-la-vie-privee/>, 8 avril 2014.
- CASSIERS, V. et GILSON, S. (dir.), *L'entreprise et le secret*, coll. CRIDES, Bruxelles, Larcier, 2014.
- COLLON, F., « Le secret bancaire, les traitements de données à caractère personnel par l'administration fiscale et la protection de la vie privée », in *Le contrôle fiscal*, R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON, O. D'AOUT, C. LENOIR, Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2012, p. 89 à 122.
- COPPENS, P.-F., « Question 90 – Quel sont les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale dans les comptes bancaires ? » in *La fiscalité mobilière en questions*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 364 à 370.
- D'AOUT, O., « Les pouvoirs d'investigations du fisc », in *Le contrôle fiscal*, R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON, O. D'AOUT, C. LENOIR, Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2012, p. 11 à 87.
- DAUBE, M., « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, 2013/4, p. 249 à 278.
- DEGRAVE, E., « L'article 22 de la Constitution et les traitements de données à caractère personnel », *J.T.*, 2009/21, n° 6355, p. 365 à 371.
- DEGRAVE, E. et LACHAPPELLE, A., « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », Note sous C. const., 27 mars 2014, *R.G.C.F.*, 2014/5, p. 322 à 335.
- DEGRAVE, E., et POULLET, Y., « L'externalisation de l'administration, les nouvelles technologies et la protection de la vie privée », *J.T.*, 2008/17, n° 6308, p. 277 à 285.

- DEGRAVE, E., ROSIER, K. et VAN GYSEGHEM, J.-M., « La vie privée et les technologies dans l'administration, la relation de travail et le domaine de la santé – Chronique de jurisprudence 2003-2013 », *J.T.*, 2014/27, n°6571, p. 513 à 523.
- DE HERT, P., *Vie privée et données à caractère personnel*, titre I, Bruxelles, Editions Politeia, 2004.
- 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* nuancée », *R.G.C.F.*, 2015/3, p. 153 à 186.
- DIERICK, W., « Le fisc et le secret bancaire », *R.G.F.*, n° 3/83, 1983, p. 53 et s.
- DIJON, I., « Devoir de collaboration du contribuable versus droit de se taire du justiciable » in *En quête de fiscalité, et autres propos, ... : Mélanges offerts à J.-P. BOURS*, M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 489 à 517.
- DOCQUIR, B., *le droit de la vie privée*, Bruxelles, Larcier, 2008.
- DUBOIS, H., « Vijf regels van fiscaal onderzoek – Grondbeginselen van het fiscal onderzoek en het grebruiken van inlichtingen door andere Administraties of instanties », *T.F.R.*, 1988, p. 262 à 284.
- DUMONT, H., BAILLEUX, A., BELLEFLAMME, F., DE BROUX, P.-O. et VAN DROOGHENBROECK, S. (dir.), *Le droit international et européen des droits de l'homme devant le juge national*, Bruxelles, Larcier, 2014.
- FAVEL, R., « Le fisc et les réseaux sociaux sur internet », disponible sur http://www.idefisc.be/vue-par-numero.php?article_id=10625, septembre 2011.
- FORESTINI, R. et BLONDEEL, S., « De la déclaration au contrôle fiscale – Les droits et les devoirs du fisc », *R.G.C.F.*, 2003/5, p. 7 à 37.
- FRANSSSEN, C., « Les limites du droit de visite du fisc », *B.S.J.*, 2016/569, p. 12.
- FRANSSSEN, C. et TRAVERSA, E., « La demande de renseignements adressée au contribuable à l'impôt sur les revenus et le droit de se taire », *R.G.C.F.*, 2012/1, p. 3 à 46.
- HUYBRECHTS, L., « NOTE - Les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme *Chambaz contre Suisse et Saint-Paul Luxembourg S.A. contre Luxembourg*, peaux de chagrin de l'investigation fiscale et de la visite domiciliaire », Note sous Cass. (2^{ème} CH.), 19 juin 2013, *Dr. pén. en.*, 2014/2, p. 163 à 167.

- KOFLER, G., POIARES MADURO, M., PISTONE, P., *Human rights and taxation in Europe and the world*, Amsterdam : IBDF Publications, 2011.
- KONING, F., « La preuve irrégulière en matière fiscale ou le *Requiem d'Antigone* », *J.T.*, 2017, p. 73 à 84.
- KONING, F., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus - analyse et moyens de défense*, Bruxelles, Kluwer, 2003.
- KRINGS, E., « L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de cassation » in *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruylant, Bruxelles, 1993, p. 63 à 93.
- KRINGS, M., « Fiscalité et secret professionnel des avocats et des autres professions tenues au secret professionnel », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLOT, C. FRANSSSEN, M. KRINGS, T. LITANNIE, E. TRAVERSA, J. WARZÉE, Limal, Anthémis, 2015, p. 127 à 189.
- KRISTOFFERSSON, E. et PISTONE, P., « General Report », in *Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, vol. I, Frankfurt am Main, Lang, 2013.
- LACHAPELLE, A., « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013 /5-6, p. 331 à 372.
- LACHAPELLE, A., « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (1^{ère} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/9, p. 24 à 37.
- LACHAPELLE, A., « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales : état des lieux de la jurisprudence européenne (2^{ème} partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016/10, p. 44 à 65.
- LACHAPELLE, A. et WATTIER, S., « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de Droit de Louvain*, vol. 75, 2015, n° 3-4, p. 387 à 449.
- LECLERQ, V. et LITANNIE, T., « Le fisc et le domicile – faut-il permettre à l'administration fiscale de procéder à des visites domiciliaires sans mandat préalable d'un juge ? », disponible sur <http://www.justice-en-ligne.be/rubrique182.html>, 5 mars 2012.
- LENOIR, C., LITANNIE, T., LOOCKX, M., STÉVENART MEEUS, F., WINAND, R. et JAILLOT, P. (dir.), *Les pouvoirs d'investigations du fisc et les délais d'imposition*, Limal, Anthémis, 2006, p. 147 et 148.

- LITANNIE, T., « Le contrôle fiscal et la protection du contribuable – le secret professionnel – la protection de la vie privée – les aspects de droit pénal – les renseignements obtenus lors de perquisition et de saisies », in *Les pouvoirs d'investigations du fisc et les délais d'imposition*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2006, p. 143 à 224.
- MALHERBE, P. et BEYNSBERGER, M., « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012/2, p. 51 à 71.
- MALHERBE, P. et TRAVERSA, E., « Du secret en droit fiscal », in *L'entreprise et le secret*, V. CASSIERS et S. GILSON (dir.), coll. CRIDES, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 265 à 302.
- MAST, A., ALEN, A. et DUJARDIN, J., *Précis de droit administratif*, Bruxelles, Story-Scientia, 1989.
- MAUS, M., *De fiscale contrôle*, Bruges, Die Keure, 2005.
- MORIS, M., « Le fisc et la protection de la vie privée », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20^{ème} anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, série « Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management », n° 9, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 227 à 278.
- MORIS, M., « La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », *R.G.C.F.*, 2009/6, p. 481 à 512.
- MORIS, M., « Quelques nouveautés en procédure fiscale », *R.G.C.F.*, 2013/4, p. 279 à 305.
- MORTIER, A., « L'accès des inspecteurs sociaux aux lieux de travail et aux espaces habités », *Rev. dr. pén.*, 2011/2, p. 117 à 148.
- ORBAN, L., « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 167 à 183.
- PIPERS, A. et DE HERT, P., *Le respect de la vie privée*, Bruxelles, Editions Politeia, 1997.
- ROBBEZ-MASSON, Ch., *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de Science Financière, t.29, Paris, L.G.D.J., 1990.
- SCARNA, S., « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », in *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 323 à 373.
- SCARNA, S. et LURQUIN, V., « Chapitre 4. - 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, Éditions Larcier, 2016, p. 91 à 128.

- SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004.
- SEPULCHRE, V., « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années. », *R.G.C.F.*, 2009/6, p. 524 à 584.
- STEENACKERS, J., « Comptes privés et professionnels face au fisc », disponible sur <http://www.fiscalteam.be/comptes-privés-professionnels-face-au-fisc/>, 28 février 2014.
- TRAVERSA, E. et FRANSSSEN, C., « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLLOT, C. FRANSSSEN, M. KRINGS, T. LITANNIE, E. TRAVERSA, J. WARZÉE, Limal, Anthémis, 2015, p. 9 à 49.
- TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire*, Larcier, 2010.
- VERBRUGGEN, V., « Loi du 8 décembre 1992 » in *Codes commentés Larcier - Protection des données à caractère personnel*, Gent Uitgeverij, Larcier, 2011, p. 9 à 241.
- VALSCHAERTS, M-C., *Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu*, Bruxelles, Bruylant, 1989.
- VERDUSSEN, M., BONBLED, N., BOURGEOIS, M. et TRAVERSA, E., « XVIII.B. - Les droits constitutionnels des contribuables » in *Les droits constitutionnels en Belgique (vol.1)*, Bruxelles, Bruylant, 2011.
- VERDUSSEN, M., *Justice constitutionnelle*, Précis de la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012.
- WATHELET, M., « Principe de proportionnalité : utilisation disproportionnée ? », *J.T.*, 2007, p. 313 à 316.
- WINAND, R., « Les droits et les obligations du contribuable et de l'administration fiscale », in *Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition*, P. JAILLOT (dir.), Ateliers de la Fucam, Limal, Anthémis, 2006, p. 11 à 96.
- WISSELINK, M.-A., « Privacy en belastingbetaler - Aspecten van fiscale strafvordering en fiscale inlichtingenplicht », Kluwer, Deventer, 1982 – *Fiskofoon*, 1984.

Articles de presse

- AFSCHRIFT, T., « Où en est le secret bancaire fiscal en Belgique », disponible sur <http://trends.levif.be/economie/banque-et-finance/ou-en-est-le-secret-bancaire-fiscal-en-belgique/article-opinion-437971.html>, 2 décembre 2015.
- BURON, S., « Ils vous dénoncent au fisc ! », disponible sur <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/ils-vous-denoncent-au-fisc/article-normal-174619.html>, 13 juin 2013.
- MATHIEU, F., « La levée du secret bancaire, outil partiel contre la fraude fiscale », disponible sur <http://www.lesoir.be/archive/recupchats11h02-levee-du-secret-bancaire-outil-partiel-contre-fraude-fiscale>, 6 octobre 2014.
- POULLET, Y. et DEGRAVE, E., « Entre chasse à la fraude et respect de la vie privée », Le Soir, disponible sur <http://www.crid.be/pdf/public/7058.pdf>, 4 mai 2012.
- X., « Dans quelle mesure le fisc doit-il respecter ma vie privée », disponible sur <http://www.sca-consulting.be>, 7 octobre 2012.
- X., « Le fisc canadien vous surveille sur Facebook et Twitter », disponible sur <http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/1011782/agence-revenu-canada-surveillance-facebook-twitter-reseaux-sociaux>, 19 janvier 2017.

Sites internet

- Service public fédéral Finances, <https://finances.belgium.be>.
- Ombudsman.be, <http://www.ombudsman.be/fr/ombudsman/card/mediateur-federal>.
- Le Médiateur fédéral, <http://www.federaalombudsman.be/fr/content/nouvelle-etape-dans-la-gestion-des-plaintes-au-spf-finances>.

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt

