CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

23 juin 2022

PROPOSITION DE LOI

relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale

(déposée par M. Benoît Piedboeuf et Mme Nathalie Gilson)

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

23 juni 2022

WETSVOORSTEL

betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken

(ingediend door de heer Benoît Piedboeuf en mevrouw Nathalie Gilson)

RÉSUMÉ

Lorsque l'administration fiscale méconnaît des dispositions légales ou commet des irrégularités dans le cadre de la procédure d'établissement d'un impôt, se pose la question de l'utilisation d'éléments de preuve obtenus par celle-ci de manière irrégulière.

À défaut de disposition légale, cette question est actuellement réglée en droit fiscal en application de la jurisprudence "Antigone" développée au niveau pénal. Celle-ci permet ainsi l'utilisation d'éléments de preuve obtenus irrégulièrement, sauf dans certains cas.

Il est évidemment interpellant de constater qu'une théorie jurisprudentielle (et non un texte légal) pose les bases d'une question aussi essentielle et permette à l'administration, pour établir un impôt à charge d'un contribuable, d'utiliser des éléments de preuve obtenus en méconnaissance de dispositions légales (de quelque nature que ce soit).

Cette proposition de loi a pour objectif non seulement d'offrir un cadre légal clair quant à l'utilisation d'éléments probants irréguliers, mais également de modifier le postulat actuel voulant que l'administration fiscale puisse en principe utiliser tout élément de preuve, sauf exceptions. Il serait ainsi question d'exclure la possibilité, pour l'administration fiscale, d'utiliser des éléments de preuve obtenus irrégulièrement en vue d'établir un impôt, sauf dans certains cas qui seront précisément circonscrits par le texte légal.

SAMENVATTING

Wanneer de belastingadministratie de wet schendt of onregelmatigheden begaat in het raam van de procedure tot vestiging van een belasting, rijst de vraag of de diensten onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen mogen gebruiken.

Bij ontstentenis van een wettelijke regeling wordt deze kwestie thans in het fiscaal recht geregeld door de Antigoon-rechtspraak toe te passen die voor strafzaken tot stand is gekomen. Die maakt het aldus mogelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen te gebruiken, behalve in bepaalde gevallen.

Het is uiteraard opmerkelijk dat een rechtspraaktheorie (en niet een wettekst) de grondslag legt voor een dergelijke essentiële kwestie en dat die de administratie toestaat om bij de vestiging van een belasting voor een belastingplichtige, gebruik te maken van bewijsmiddelen die zijn verkregen met schending van wetsbepalingen (van welke aard ook).

Dit wetsvoorstel beoogt niet alleen een duidelijk wettelijk kader te scheppen voor het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijskrachtige gegevens, maar ook verandering te brengen in de huidige stelling dat de belastingadministratie in principe elk bewijsmiddel mag gebruiken, behoudens uitzonderingen. Dit wetsvoorstel beoogt dan ook te bepalen dat de belastingadministratie niet langer onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen mag gebruiken om een belasting te vestigen, behalve in bepaalde gevallen die nauwkeurig wettelijk zijn afgebakend.

N-VA	:	*Nieuw-Vlaamse Alliantie*
Ecolo-Groen	:	*Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen*
PS	:	*Parti Socialiste*
VB	:	*Vlaams Belang*
MR	:	*Mouvement Réformateur*
CD&V	:	*Christen-Democratisch en Vlaams*
PVDA-PTB	:	*Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique*
Open Vld	:	*Open Vlaamse liberalen en democraten*
Vooruit	:	*Vooruit*
Les Engagés	:	*Les Engagés*
DéFI	:	*Démocrate Fédéraliste Indépendant*
INDEP-ONAFH	:	*Indépendant - Onafhankelijk*

Abréviations dans la numérotation des publications:		*Afkorting bij de nummering van de publicaties:*	
DOC 55 0000/000	*Document de la 55e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi*	*DOC 55 0000/000*	*Parlementair document van de 55e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*
QRVA	*Questions et Réponses écrites*	*QRVA*	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*
CRIV	*Version provisoire du Compte Rendu Intégral*	*CRIV*	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag*
CRABV	*Compte Rendu Analytique*	*CRABV*	*Beknopt Verslag*
CRIV	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)*	*CRIV*	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)*
PLEN	*Séance plénière*	*PLEN*	*Plenum*
COM	*Réunion de commission*	*COM*	*Commissievergadering*
MOT	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*	*MOT*	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

1. **Contexte**

L'administration fiscale dispose de certains pouvoirs, fixés par la loi (à savoir le Code des impôts sur les revenus, le Code TVA, etc.), afin de lui permettre d'établir l'impôt dû par les contribuables.

Lorsque l'administration fiscale excède les limites de ses pouvoirs dans le cadre de l'exercice de ses missions de contrôle et d'investigation, la question de la légalité des éléments de preuves obtenus dans ces circonstances est posée: dans quelle mesure ces éléments de preuve peuvent-ils être utilisés par l'administration pour établir un impôt?

2. **La "jurisprudence Antigone" en matière pénale**

La question de l'utilisation des preuves irrégulières s'est d'abord posée en matière pénale. À l'origine, la Cour de cassation considérait qu'une preuve irrégulière devait être écartée des débats, ainsi que tous les éléments qui en découlent directement ou indirectement[1].

La Cour de cassation a cependant revu sa jurisprudence sur le fondement de l'arrêt "Antigone". La Cour a ainsi considéré que le fait qu'aucune disposition légale ne commande l'écartement des preuves irrégulières signifie que le juge ne doit écarter celles-ci qu'en présence[2]:

— d'une violation d'une condition de forme prescrite à peine de nullité;

— d'une irrégularité qui a entaché la fiabilité de la preuve;

— d'un usage de la preuve qui serait contraire au droit à un procès équitable.

Le principe est devenu l'acceptation par le juge des moyens de preuve entachés d'irrégularité, l'exclusion de tels moyens étant devenue l'exception uniquement limitée à certaines hypothèses.

1 Cass., 12 mars 1923, Pas., 1923, I, p. 233 et Cass. 10 décembre 1923, Pas., 1924, I. p. 66.
2 Cass., 14 octobre 2003, Rôle n° P.03 0762.N.

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

1. **Context**

De belastingadministratie beschikt over een aantal wettelijk bepaalde bevoegdheden (Wetboek van de inkomstenbelastingen, Btw-wetboek enzovoort) die haar in staat stellen de belastingen te vestigen die de belastingplichtigen verschuldigd zijn.

Wanneer de belastingadministratie bij het uitoefenen van haar controle- en onderzoeksopdrachten de grenzen van haar bevoegdheid te buiten gaat, rijst de vraag naar de wettigheid van de in die omstandigheden verkregen bewijsmiddelen: in welke mate kunnen deze door de administratie worden gebruikt om een belasting te vestigen?

2. **De Antigoon-rechtspraak in strafzaken**

De vraag naar het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijzen werd voor het eerst gesteld in strafzaken. Initieel oordeelde het Hof van Cassatie dat een onrechtmatig verkregen bewijs, alsook alle elementen die daar rechtstreeks of onrechtstreeks uit voortvloeien, uit de debatten moeten worden geweerd[1].

Het Hof van Cassatie heeft zijn rechtspraak echter herzien op basis van het Antigoon-arrest. Aldus heeft het Hof geoordeeld dat het feit dat er geen enkele wettelijke bepaling is die de uitsluiting van onrechtmatige bewijzen voorschrijft, inhoudt dat de rechter dergelijke bewijzen alleen moet uitsluiten wanneer sprake is van[2]:

— een schending van een vormvoorwaarde voorgeschreven op straffe van nietigheid;

— een onrechtmatigheid die de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast;

— een gebruik van het bewijs dat in strijd zou zijn met het recht op een eerlijk proces.

De aanvaarding door de rechter van bewijsmiddelen die zijn aangetast door een onrechtmatigheid is het uitgangspunt geworden, en de uitsluiting van dergelijke middelen is de uitzondering geworden die tot bepaalde gevallen wordt beperkt.

1 Hof van Cassatie, 12 maart 1923, Pas., 1923, I, blz. 233 en Hof van Cassatie, 10 december 1923, Pas., 1924, I. blz. 66.
2 Hof van Cassatie, 14 oktober 2003, rolnr. P.03 0762.N.

La Cour de cassation a également précisé qu'il incombait au juge d'apprécier l'admissibilité d'une preuve obtenue illégalement au regard de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ou de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (droit au procès équitable), *in concreto*, sur la base notamment du mode d'obtention de l'élément probant litigieux et des circonstances de cette obtention[3]. La Cour de cassation a énuméré certains critères qui pouvaient être pris en compte par le juge – essentiellement afin de déterminer s'il a été porté atteinte au droit à un procès équitable – tels que le caractère intentionnel de l'acte illicite commis par l'autorité, le fait que la gravité de l'infraction dépasse de manière importante l'illicéité commise ou le fait que l'élément de preuve litigieux ne concerne qu'un élément matériel de l'existence de l'infraction[4].

La jurisprudence Antigone a été transposée en matière pénale au sein du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle par la loi du 24 octobre 2013 modifiant le Titre préliminaire du Code de procédure pénale en ce qui concerne les nullités (article 32).

Cet article 32 dispose que: "*La nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement n'est décidée que si:*

— le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, ou;

— l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve, ou;

— l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable."

3. **Transposition de la jurisprudence "Antigone" en matière fiscale**

La jurisprudence Antigone est-elle transposable en matière fiscale?

La Cour de cassation a tranché cette question par l'affirmative au terme d'un arrêt du 22 mai 2015 en matière de TVA[5]. La Cour a considéré que les preuves obtenues illégalement ne devaient être écartées par le juge fiscal que dans les trois hypothèses suivantes:

— une violation d'une règle prescrite à peine de nullité;

[3] Cass. 23 mars 2004, Pas., 2004, I, p. 500; Cass., 2 mars 2005, Pas., 2005, III, p. 505.
[4] Cass. 23 mars 2004, Pas., 2004, I, p. 500.
[5] Cass., 22 mai 2015, Rôle n° F.13 0077.N.

Het Hof van Cassatie heeft tevens verduidelijkt dat het de rechter toekomt de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs af te toetsen aan artikel 6 van het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden dan wel aan artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (recht op een eerlijk proces), *in concreto*, meer bepaald op basis van de wijze waarop en de omstandigheden waarin het betwiste bewijskrachtige element werd verkregen[3]. Het Hof van Cassatie heeft bepaalde criteria opgelijst die de rechter in aanmerking kan nemen – voornamelijk om te bepalen of afbreuk werd gedaan aan het recht op een eerlijk proces –, zoals de opzettelijke aard van de onrechtmatige daad van de overheid, het feit dat het misdrijf veel ernstiger is dan de begane onrechtmatigheid, of nog het feit dat het onrechtmatig verkregen bewijsmiddel louter een materieel element van het bestaan van het misdrijf betreft[4].

De Antigoon-rechtspraak is omgezet in het strafrecht in de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering bij de wet van 24 oktober 2013 tot wijziging van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering wat betreft de nietigheden (artikel 32).

Artikel 32 bepaalt het volgende: "Tot nietigheid van onregelmatig verkregen bewijselement wordt enkel besloten indien:

— de naleving van de betrokken vormvoorwaarden wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid, of;

— de begane onregelmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast, of;

— het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces."

3. **Toepassing van de Antigoon-rechtspraak in fiscale zaken**

Kan de Antigoon-rechtspraak worden toegepast in fiscale aangelegenheden?

In zijn arrest van 22 mei 2015 met betrekking tot de btw[5] heeft het Hof van Cassatie die vraag bevestigend beantwoord. Het Hof heeft geoordeeld dat onrechtmatig verkregen bewijzen door de fiscale rechter alleen in de volgende drie gevallen moeten worden geweerd:

— er is sprake van een schending van een op straffe van nietigheid voorgeschreven vormvereiste;

[3] Hof van Cassatie, 23 maart 2004, Pas., 2004, I, blz. 500; Hof van Cassatie, 2 maart 2005, Pas., 2005, III, blz. 505.
[4] Hof van Cassatie, 23 maart 2004, Pas., 2004, I, blz. 500.
[5] Hof van Cassatie, 22 mei 2015, Rolnr. F.13 0077.N.

— l'obtention de preuves d'une manière tellement contraire à ce qui peut être attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut aucunement être admise;

— l'atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Concernant la première hypothèse, notons que très peu de dispositions légales relatives aux pouvoirs d'investigation de l'administration sont prescrites à peine de nullité.

La Cour de cassation a également mentionné certains éléments que le juge pouvait prendre en compte dans son appréciation:

(i) le caractère purement formel de l'irrégularité commise;

(ii) l'incidence de cette irrégularité sur le droit ou la liberté protégé(e) par la disposition méconnue;

(iii) le caractère intentionnel ou non de la commission de l'irrégularité par l'autorité;

et (iv) la gravité de l'infraction commise par rapport à l'illégalité soulevée.

Depuis un arrêt du 29 janvier 2021, la Cour y a encore ajouté comme cinquième critère (v) le fait que le juge doit également tenir compte de la circonstance que la preuve aurait été obtenue même si l'irrégularité n'avait pas été commise[6].

Dans l'hypothèse où le juge décide, sur la base de ces critères, d'écarter la preuve litigieuse, il convient alors, selon la Cour de cassation, d'écarter également tous les éléments découlant de cette preuve[7].

La Cour de cassation a donc consacré, comme en matière pénale, le principe de l'admissibilité des preuves irrégulières, sauf dans trois hypothèses dans lesquelles le juge est tenu d'écarter l'élément probant litigieux.

4. ***Transposition de la jurisprudence "Antigone" sujette à critiques***

Cette transposition de la jurisprudence Antigone en matière fiscale a suscité, de la part des praticiens de la fiscalité, de nombreux commentaires.

6 Cass., 29 janvier 2021, Rôle n° F.17 0016.N.
7 Cass., 6 mars 2015, Rôle n° F.14 0038.N.

— de bewijsmiddelen werden verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een naar behoren handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik ervan geenszins toelaatbaar kan worden geacht;

— het gebruik ervan brengt het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang.

Wat het eerste geval betreft, zij erop gewezen dat zeer weinig wettelijke bepalingen inzake de onderzoeksbevoegdheden van de administratie, op straffe van nietigheid zijn voorgeschreven.

Het Hof van Cassatie somt in zijn arrest tevens een aantal elementen op waarmee de rechter bij zijn beoordeling rekening kan houden:

(i) de louter formele aard van de gepleegde onregelmatigheid;

(ii) de weerslag van die onregelmatigheid op het recht dat of op de vrijheid die door de geschonden norm wordt beschermd;

(iii) de al dan niet opzettelijke aard van de door de overheid begane onregelmatigheid;

en (iv) het feit dat de inbreuk veel ernstiger is dan de begane onrechtmatigheid.

In een recenter arrest van 29 januari 2021 heeft het Hof van Cassatie daar nog een vijfde element aan toegevoegd, namelijk (v) het feit dat de rechter tevens rekening moet houden met de omstandigheid dat het bewijs zou zijn verkregen ook als de onregelmatigheid niet was begaan[6].

Ingeval de rechter op basis van de voormelde criteria beslist het betwiste bewijsmiddel te weren, moeten volgens het Hof van Cassatie ook alle elementen die uit dat bewijsmiddel voortvloeien, worden geweerd[7].

Het Hof van Cassatie heeft aldus, zoals het dat eerder voor strafzaken had gedaan, het principe van de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijzen in fiscale zaken verankerd, behalve in drie gevallen waarin de rechter het betwiste bewijsmiddel moet weren.

4. ***Kritiek op de toepassing van de Antigoon-rechtspraak***

Die toepassing van de Antigoon-rechtspraak in fiscale zaken kwam het Hof van Cassatie op veel kritiek van praktijkfiscalisten te staan.

6 Hof van Cassatie, 29 januari 2021, Rolnr. F.17 0016.N.
7 Hof van Cassatie, 6 maart 2015, Rolnr. F.14 0038.N.

Certains auteurs considèrent ainsi que la jurisprudence Antigone ne pourrait trouver à s'appliquer en matière fiscale à défaut d'être consacrée au niveau légal. Cette jurisprudence serait en effet, selon une partie de la doctrine, contraire à l'article 1er du Protocole 1 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme[8]. Ces auteurs estiment que la jurisprudence Antigone telle que consacrée par la Cour de cassation ne peut s'appliquer qu'en droit pénal fiscal étant donné qu'en dehors de cette branche particulière, le droit fiscal fait porter la charge de la preuve du fait générateur de l'impôt sur l'administration, sur la base notamment du CIR 1992 – et du Code civil lorsque le CIR 1992 n'y déroge pas –, si bien que la méconnaissance par l'administration d'une disposition en matière de preuve doit conduire à l'écartement de la preuve dont question, de même que lorsque l'illégalité commise par l'administration ne concerne pas la preuve en elle-même mais son obtention.

Certains considèrent que l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, consacrant le droit au respect de la vie privée et familiale, fait également obstacle à la transposition de la jurisprudence Antigone en matière fiscale, au motif que les investigations menées par l'administration fiscale ne constituent des ingérences autorisées que si elles sont prévues par la loi, que si elles sont proportionnées par rapport à l'objectif poursuivi et que si le contribuable dispose d'un recours devant un juge[9]. Lorsqu'un élément probant revêt un caractère irrégulier, il ne s'agit plus d'une ingérence légalement prévue. Partant, il ne pourrait nécessairement, selon ces auteurs, être pris en considération par le juge[10].

D'autres s'opposent à l'application de la jurisprudence Antigone sur la base de l'article 170 de la Constitution, du principe de légalité de l'impôt qui y est consacré, et de la définition de ce principe donnée par la Cour constitutionnelle selon laquelle, en substance, les éléments essentiels de l'impôt (c'est-à-dire la détermination des contribuables, de la matière imposable, de la base

Sommige van hen menen aldus dat de Antigoon-rechtspraak niet in fiscale zaken kan worden toegepast omdat die praktijk niet wettelijk is verankerd. Die rechtspraak zou immers, volgens een deel van de rechtsleer, strijdig zijn met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden[8] De betrokkenen zijn van oordeel dat de Antigoon-rechtspraak, zoals die door het Hof van Cassatie wordt verankerd, alleen op het fiscaal strafrecht kan worden toegepast, aangezien het fiscaal recht, met uitzondering van de specifieke tak van dat fiscaal strafrecht, de bewijslast voor het belastbare feit bij de administratie legt. Dat wordt met name bepaald in het Wetboek van de inkomenstenbelastingen 1992 en in het Burgerlijk Wetboek, voor zover het WIB 1992 er niet van afwijkt. Dit houdt in dat, wanneer de administratie geen rekening houdt met een bepaling inzake bewijsmiddelen, het betrokken bewijsmiddel moet worden geweerd; dat is ook het geval wanneer de door de administratie begane onrechtmatigheid niet het bewijs *an sich* betreft, maar wel de wijze waarop het is verkregen.

Volgens sommigen staat ook artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, dat het recht op het eerbiedigen van het privé en gezinsleven verankert, de toepassing van de Antigoon-rechtspraak in fiscale zaken in de weg. In dat verband wordt aangevoerd dat bij de door de belastingadministratie gevoerde onderzoeken alleen sprake kan zijn van geoorloofde inmenging indien de wet in die onderzoeken voorziet, indien ze in verhouding staan tot het beoogde doel en indien de belastingplichtige naar de rechter kan stappen[9]. Wanneer een bewijsmiddel onrechtmatig is, kan niet langer sprake zijn van een wettelijk bepaalde inmenging. Volgens de betrokkenen kan kan een dergelijk bewijsmiddel dan ook niet door de rechter in overweging worden genomen[10].

Nog anderen kanten zich tegen de toepassing van de Antigoon-rechtspraak op grond van artikel 170 van de Grondwet inzake het daarin verankerde beginsel van de wettigheid van de belasting, alsook op basis van de omschrijving van dat beginsel door het Grondwettelijk Hof, die in hoofdzaak bepaalt dat de kernelementen van de belastingen (wie is belastingplichtig, wat is belastbare

8 Voyez en ce sens M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", T.F.R., 2018/7, n° 539, pp. 313-324; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone", J.T., 2017, p. 76.

9 Voyez notamment M. MORIS, *op. cit.*, pp. 313-324.

10 Voyez en ce sens Cour eur. D.H., 21 février 2008, Ravon c. France, n°18497/03; Cour eur. D.H., 14 mars 2013, Bernh Larsen Holding as and others c. Norvège, n°24117/08; C.J.U.E., 17 décembre 2015, note de F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone?", J.T., 2016, p. 397.

8 Zie in dat verband M. MORIS, La jurisprudence dite"Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale, T.F.R., 2018/7, nr. 539, blz. 313-324; F. KONING, La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone, J.T., 2017, blz. 76.

9 Zie M. MORIS, *op. cit.*, blz. 313-324.

10 Zie in die zin EHRM., 21 februari 2008, Ravon vs. Frankrijk, nr. 18497/03; EHRM, 14 maart 2013, Bernh Larsen Holding as and others vs. Noorwegen, nr. 24117/08; HvJ-EU, 17 december 2015, nota van F. KONING, Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone?, J.T., 2016, blz. 397.

imposable, du taux d'imposition et des exonérations et diminutions d'impôt) doivent être déterminés *par* la loi[11].

Ce principe de la légalité implique également que l'administration est tenue de respecter la loi lors de l'établissement de l'impôt[12]. Les conditions dans lesquelles l'administration peut obtenir les preuves des faits générateurs de l'impôt sont prévues de manière précise dans la loi fiscale (i.e. dans les chapitres des codes fiscaux consacrés aux pouvoirs d'investigation de l'administration et à la preuve). Dès lors que la preuve constitue un élément essentiel de l'impôt, une preuve ne peut être admise que si elle a été obtenue conformément à la loi, faute de quoi, selon cette doctrine, l'impôt établi sur la base d'une preuve obtenue illégalement est contraire à l'article 170 de la Constitution.

Une partie de la doctrine exclut encore l'application de la jurisprudence Antigone en considérant que dès lors que l'article 159 de la Constitution enjoint aux cours et tribunaux (en ce compris leurs chambres fiscales) de contrôler la légalité des actes administratifs (même non règlementaires et même individuels, à l'instar des investigations menées par l'administration) qui leur sont soumis, une illégalité entraîne *de facto* l'écartement de l'élément probant litigieux[13].

5. **Nécessité de légiférer**

Au vu des controverses suscitées par la transposition, en matière fiscale, de la jurisprudence Antigone, ainsi que considérant l'insécurité qui résulte de l'absence de texte légal, il est indispensable de légiférer sur la question des preuves obtenues irrégulièrement en cette matière.

En effet, en laissant le soin aux juges de déterminer au cas par cas le sort à réserver aux preuves obtenues illégalement sur la base d'une position de la Cour de cassation sujette à des nombreuses critiques, le risque existe de voir se développer une jurisprudence inégale et contradictoire entre des juridictions de fond qui n'appliquent pas la jurisprudence Antigone et ordonnent l'annulation d'impôts fondés sur une preuve illicite et d'autres qui l'appliquent totalement ou partiellement.

11 Voyez en ce sens C.C., 13 octobre 2011, n° 150/2011.

12 Voyez W. DEFOOR, note sous Civ. Anvers, 4 mars 2011, Cour. fisc., 2011, p. 339.

13 Voyez notamment M. MORIS, *op. cit.*, pp. 313-324; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *op. cit.*, pp. 81 à 83; Cass., 22 mars 1993, Pas., 1993, I, p. 308; Cass., 21 avril 1988, Pas., 1988, I, p. 983; Cass., 3 mars 1972, Pas., 1972, I, p. 601.

materie, wat is de belastbare basis, hoeveel bedraagt de aanslagvoet, in welke belastingvrijstellingen en –verminderingen is voorzien) wettelijk moeten worden vastgelegd[11].

Dit wettigheidsprincipe houdt tevens in dat de administratie bij de vestiging van de belasting de wet in acht moet nemen[12]. De fiscale wetgeving bepaalt nauwgezet op welke wijze de administratie bewijzen van belastbare feiten kan verzamelen (*in casu* in de hoofdstukken van de fiscale wetboeken betreffende de onderzoeksbevoegdheden van de administratie en het bewijs). Aangezien het bewijsmiddel een kernelement van de belasting is, kan dat bewijsmiddel alleen worden aanvaard indien het overeenkomstig de wet werd verkregen; zo niet is de belasting gevestigd op basis van een onrechtmatig verkregen bewijs volgens die rechtsleer in strijd met artikel 170 van de Grondwet.

Een deel van de rechtsleer sluit de toepassing van de Antigoon-rechtspraak voorts uit op basis van artikel 159 van de Grondwet, dat de hoven en rechtbanken (inclusief hun fiscale kamers) ertoe oproept de wettigheid van de hun voorgelegde administratieve daden te controleren (zelfs de niet-reglementaire en de individuele daden, naar het voorbeeld van de onderzoeken door de administratie). Wanneer in dat verband een onwettigheid wordt vastgesteld, wordt het betwiste bewijselement *de facto* geweerd[13]

5. **Wetgeving vereist**

Gezien de controverse waartoe de toepassing van de Antigoon-rechtspraak in fiscale zaken aanleiding geeft, en gelet op de onzekerheid die voortvloeit uit het ontbreken van wettelijke bepalingen, is het essentieel dat in dezen wetgevend wordt opgetreden inzake de onrechtmatig verkregen bewijzen.

Als de rechters geval per geval, op basis van een fel bekritiseerd standpunt van het Hof van Cassatie, moeten oordelen of onrechtmatig verkregen bewijzen al dan niet worden aanvaard, bestaat immers het risico dat een ongelijke en tegenstrijdige rechtspraak tot stand komt tussen feitenrechters die de Antigoon-rechtspraak niet toepassen en dientengevolge oordelen dat de op grond van onrechtmatig verkregen bewijzen gevestigde belasting moet worden vernietigd, en anderen, die de Antigoon-rechtspraak onverkort dan wel deels toepassen.

11 Zie in die zin Hof van Cassatie, 13 oktober 2011, nr. 150/2011.

12 Zie W. DEFOOR, noot, Rb. Antwerpen, 4 maart 2011, Fiscale Koerier, 2011, blz. 339.

13 Zie M. MORIS, *op. cit.*, blz. 313-324; F. KONING, La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone, *op. cit.*, blz. 81 tot 83; Hof van Cassatie, 22 maart 1993, Pas., 1993, I, blz. 308; Hof van Cassatie, 21 april 1988, Pas., 1988, I, blz. 983; Hof van Cassatie, 3 maart 1972, Pas., 1972, I, blz. 601.

Au nom des principes de légalité et de sécurité juridique, l'adoption d'un cadre clair et légal évitera de laisser cette question à l'unique appréciation de la juridiction saisie, comme le prévoit actuellement la jurisprudence de la Cour de cassation.

À cet égard, la jurisprudence démontre une tendance inquiétante: des irrégularités de plus en plus graves semblent, en effet, couvertes par les juges du fond, ce que valide la Cour de cassation.

Si l'on peut aisément comprendre que l'envoi par email des livres et documents – tenus aujourd'hui le plus souvent de manière électronique – ne justifie pas l'écartement de ces pièces puisque le fonctionnaire aurait pu en tout état de cause les obtenir en se rendant chez le contribuable[14], est-ce, en revanche, acceptable de considérer qu'une pièce écartée par un juge pénal en raison de la violation du droit à un procès équitable, puisse être utilisée dans le cadre d'une procédure fiscale[15] ou encore qu'un juge considère pouvoir se passer de la décision d'une chambre du conseil étrangère au motif qu'elle se serait vraisemblablement prononcée dans un sens ou dans l'autre[16]? Est-ce adéquat de laisser un tel pouvoir – subjectif – d'appréciation au juge du fond?

Nous pensons également qu'il y a lieu de revoir le principe établi par la Cour de cassation. En effet, est-il logique de prendre l'angle consistant à dire que la preuve illégale est acceptable, sauf dans certains cas? Ne serait-il pas plus cohérent de considérer qu'une preuve illégale ne peut être utilisée, sauf dans certains cas? Après tout, le principe Antigone s'intéresse à des preuves qui sont problématiques car entachées d'une illégalité (de quelque nature que ce soit). Analyser l'application de ces preuves en partant du postulat qu'elles seraient acceptables est donc assez paradoxal.

De plus, la jurisprudence Antigone telle que nous la connaissons actuellement revient à vider de sens certaines règles procédurales s'appliquant à l'administration. Cette dernière sera en effet moins soucieuse d'un respect scrupuleux des dispositions légales sachant qu'en cas de violation desdites règles, il y a fort à parier que les éléments de preuve obtenus irrégulièrement pourront malgré tout être utilisés dans le cadre de l'établissement de l'impôt.

Uit het oogpunt van de wettigheid en de rechtszekerheid zal het instellen van een duidelijk en juridisch kader voorkomen dat die kwestie louter wordt overgelaten aan het oordeel van het rechtscollege waarbij de zaak aanhangig werd gemaakt, zoals thans door de rechtspraak van het Hof van Cassatie wordt bepaald.

In dat verband wordt gewezen op een zorgwekkende trend in de rechtspraak: het ziet er immers naar uit dat almaar ernstiger onregelmatigheden worden gedekt door de feitenrechters, wat wordt bekrachtigd door het Hof van Cassatie.

Hoewel het voor de hand ligt dat het per e-mail versturen van boeken en bescheiden – die thans veelal elektronisch worden bewaard – niet verantwoordt dat die stukken worden geweerd aangezien de ambtenaar ze hoe dan ook had kunnen verkrijgen door zich naar de belastingplichtige te begeven[14], rijst de vraag of het daarentegen aanvaardbaar is dat een stuk dat door een strafrechter wordt geweerd op grond van de schending van het recht op een eerlijk proces, wél kan worden gebruikt in het raam van een fiscale procedure[15], of dat een rechter van oordeel is dat hij kan afzien van de beslissing van een externe raadkamer op grond van het feit dat die waarschijnlijk voor of tegen zou hebben geoordeeld[16]. Is het gepast een dergelijke – subjectieve – beoordelingsbevoegdheid in handen van de feitenrechter te geven?

De indiener is tevens van oordeel dat het door het Hof van Cassatie vastgestelde beginsel moet worden herzien. Welke logica schuilt immers achter de insteek dat het illegaal verkregen bewijs aanvaardbaar is, behalve in bepaalde gevallen? Zou het niet samenhangender zijn te stellen dat een illegaal verkregen bewijs niet kan worden gebruikt, behalve in bepaalde gevallen? Het Antigoon-beginsel geldt uiteindelijk voor bewijsmateriaal dat problematisch is omdat het door enigerlei onwettigheid is aangetast. Het is derhalve vrij paradoxaal dat de inaanmerkingneming van dit bewijsmateriaal wordt onderzocht in de veronderstelling dat het aanvaardbaar zou zijn.

Bovendien komt de Antigoon-rechtspraak in de huidige vorm erop neer dat bepaalde voor de administratie geldende procedureregels worden uitgehold. Die administratie zal immers geneigd zijn minder belang te hechten aan de strikte naleving van de wettelijke bepalingen, wetende dat, wanneer ze de regels overtreedt, het onregelmatig verkregen bewijsmateriaal waarschijnlijk niettemin zal kunnen worden gebruikt om de belasting te vestigen.

14 Cass., 4 novembre 2016, n° F.15 0106.N.
15 Cass., 11 juin 2020, n° F.19 0022.N.
16 Cass. 29 janv. 2021, n° F.17 0016.N.

14 Hof van Cassatie, 4 november 2016, nr. F.15 0106.N.
15 Hof van Cassatie, 11 juni 2020, nr. F.19 0022.N.
16 Hof van Cassatie, 29 januari 2021, nr. F.17 0016.N.

Prenons pour exemple un arrêt du 21 janvier 2020 (non publié) de la Cour d'appel d'Anvers validant une cotisation enrôlée sur la base d'informations obtenues après consultation du Point de Contact Central par un fonctionnaire non autorisé. Or, le législateur a précisément réservé cette consultation au contrôle opéré par un haut fonctionnaire dans le but de respecter les observations formulées par la l'Autorité de protection des données.

Notons encore que la Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 14 février 2013 (n° 6/2013) s'agissant de l'article 322 du Code des impôts sur les revenus 1992, en ses paragraphes 2 à 4 – article qui permet à l'administration fiscale de procéder à des enquêtes en banque sous certaines conditions – avait rappelé qu'une telle disposition ne pouvait être admise que dans la mesure où elle respectait les conditions dans lesquelles une telle ingérence dans le droit à la protection de la vie privée et, le cas échéant de la vie familiale, est admissible au regard de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. En l'espèce, la Cour avait conclu favorablement précisément parce qu'une série de garanties procédurales étaient posées, notamment, l'intervention d'un fonctionnaire d'un certain grade exigée par l'article précité.

Un autre exemple est à trouver dans de nombreux cas rapportés où une visite des locaux professionnels se transforme en véritable perquisition.

La présente proposition de loi vise à adopter une disposition légale prévoyant le principe selon lequel les éléments de preuve obtenus irrégulièrement (en méconnaissance d'une disposition légale, de quelque nature que ce soit) ne pourront pas être utilisés dans le cadre de l'établissement d'un impôt, sauf dans le cas d'une irrégularité purement formelle. Tombent notamment dans le champ d'application de cette exception: l'envoi d'une demande de renseignements qui n'est pas signée par le fonctionnaire et à laquelle le contribuable a répondu dans le délai légalement prescrit ou encore la demande de communication de documents sur la base de l'article 316 du CIR 1992 (alors que seuls des renseignements peuvent être sollicités). Cette exception relative aux irrégularités purement formelles doit évidemment être interprétée de façon stricte.

Quant aux irrégularités non visées par cette exception, elles entraîneront le rejet des éléments de preuve obtenus irrégulièrement. Par exemple, les éléments de preuve obtenus en méconnaissance des dispositions suivantes ne pourront pas être utilisés par l'administration pour établir un impôt:

Ter illustratie: in een (niet-bekendgemaakt) arrest van 21 januari 2020 van het hof van beroep te Antwerpen werd een belasting ingekohierd op grond van informatie die werd verkregen doordat een niet-bevoegde ambtenaar het Centraal Aanspreekpunt had geraadpleegd. De wetgever heeft dergelijke raadplegingen voor controledoeleinden net voorbehouden voor leidinggevende ambtenaren om de door de Gegevensbeschermingsautoriteit geformuleerde opmerkingen in acht te nemen.

Er zij nog op gewezen dat het Grondwettelijk Hof, in een arrest van 14 februari 2013 (nr. 6/2013) met betrekking tot artikel 322, §§ 2 tot 4, WIB 1992 (een artikel op grond waarvan de belastingadministratie onder bepaalde voorwaarden een bankonderzoek kan instellen), erop had gewezen dat een dergelijke bepaling alleen kan worden aanvaard voor zover deze de voorwaarden naleeft waaronder een dergelijke inmenging in het recht op de bescherming van het privéleven en, in voorkomend geval, van het gezinsleven, toelaatbaar is in het licht van artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. In deze zaak had het Grondwettelijk Hof gunstig geoordeeld, precies omdat een aantal procedurele waarborgen werden geboden, onder meer de interventie van een ambtenaar van een welbepaalde graad die op grond van voormeld artikel is vereist.

Een ander voorbeeld zijn de vele gemelde gevallen waarin een bezoek aan beroepslokalen op een regelrechte huiszoeking is uitgedraaid.

Dit wetsvoorstel beoogt een wettelijke bepaling in te stellen die voorziet in het beginsel dat onregelmatig verkregen bewijselementen (strijdig met een wettelijke bepaling, van welke aard ook) niet kunnen worden gebruikt om een belasting te vestigen, behalve in geval van een louter vormelijke onregelmatigheid. Die uitzondering zou onder meer gelden voor het verzenden van een verzoek om inlichtingen dat niet werd ondertekend door de ambtenaar en waarop de belastingplichtige binnen de wettelijk voorgeschreven termijn heeft geantwoord, of nog voor het verzoek om stukken te bezorgen op grond van artikel 316 van het WIB 1992 (terwijl alleen om inlichtingen mag worden verzocht). Die uitzondering inzake de louter vormelijke onregelmatigheden moet uiteraard strikt worden opgevat.

De onrechtmatigheden waarvoor deze uitzondering niet geldt, zullen leiden tot de verwerping van de onrechtmatig verkregen bewijselementen. Zo zal bewijsmateriaal dat werd verkregen in strijd met de volgende bepalingen niet door de administratie kunnen worden gebruikt om een belasting te vestigen:

— Article 315*ter* du CIR 1992 – Absence d'établissement d'un procès-verbal de rétention lors de la rétention de livres et documents du contribuable;

— Article 316 du CIR 1992 – Demande de renseignements contenant des données personnelles de tiers et violant donc l'article 5 RGPD[17];

— Article 318 du CIR 1992 – Violation des règles de procédure encadrant les enquêtes en banque;

— Article 319 du CIR 1992 – Défaut d'autorisation du juge de police ou autorisation insuffisamment motivée, non-présentation de la commission, fouille active des bureaux, effets personnels (sacs à main) et du matériel informatique;

— Article 322, § 2, du CIR 1992 – Absence de demande de renseignements préalable, non-respect du délai, …;

— Etc.

Une telle proposition de loi s'intègre, en outre, harmonieusement dans le cadre législatif visant à assurer la poursuite efficiente de la fraude fiscale grave, organisée ou non, qui, selon la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "una via" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, doit être confiée aux autorités pénales disposant de larges pouvoirs d'investigation, plus attentatoires aux droits fondamentaux. La répression des infractions fiscales graves a encore été récemment renforcée par la possibilité de créer des Motems fiscaux (équipes mixtes d'enquête multidisciplinaire composées d'enquêteurs de la police judiciaire fédérale et de fonctionnaires d'autres administrations).

Les objectifs du législateur visant tant à assurer une répression de la fraude fiscale grave organisée ou non que la sécurité juridique des contribuables sont ainsi achevés.

Benoît PIEDBOEUF (MR)
Nathalie GILSON (MR)

17 CJUE, 24 février 2022 (C-175/20).

— artikel 315*ter* van het WIB 1992 – Geen opmaak van een proces-verbaal van retentie bij de retentie van de boeken en bescheiden van de belastingplichtige;

— artikel 316 van het WIB 1992 – Verzoek om inlichtingen die persoonsgegevens van derden bevatten en dientengevolge strijdig zijn met artikel 5 van de AVG[17];

— artikel 318 van het WIB 1992 – Schending van de procedureregels inzake de bankonderzoeken;

— artikel 319 van het WIB 1992 – Geen machtiging van de politierechter of een onvoldoende gemotiveerde machtiging, niet-voorlegging van het aanstellingsbewijs, het actief doorzoeken van kantoren, van de persoonlijke bezittingen (handtassen) en van het IT-materiaal;

— artikel 322, § 2, van het WIB 1992 – Geen voorafgaand verzoek om inlichtingen, niet-naleving van de termijn enzovoort;

— enzovoort.

Voorts past een dergelijk wetsvoorstel volledig in het wetgevende kader dat moet zorgen voor een doelmatige vervolging van de al dan niet georganiseerde ernstige fiscale fraude waarmee, volgens de wet van 20 september 2012 tot instelling van het "una via"-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, de strafrechtelijke overheden met ruime onderzoeksbevoegdheden moeten worden belast; deze bevoegdheden doen sterker afbreuk aan de fundamentele rechten. De bestraffing van de ernstige fiscale misdrijven werd onlangs verder opgevoerd door in de mogelijkheid te voorzien om fiscale MOTEM's op te richten (gemengde multidisciplinaire onderzoeksteams die bestaan uit speurders van de federale gerechtelijke politie en uit ambtenaren van andere administraties).

Op die manier worden de doelstellingen van de wetgever bereikt, die erop gericht zijn de al dan niet georganiseerde ernstige fiscale fraude te bestraffen én de belastingplichtigen rechtszekerheid te bieden.

17 HvJ-EU, 24 februari 2022 (C-175/20).

PROPOSITION DE LOI

Article 1er

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

Dans le Code des impôts sur les revenus 1992 du 10 avril 1992 (Arrêté royal portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus), modifié en dernier lieu par la loi du 26 avril 2022, il est inséré une Section 5/1 contenant un article 336/1, rédigée comme suit:

"Section 5/1 – Nullités

Article 336/1. § 1er. Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par l'administration fiscale d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de l'impôt, sauf en cas d'irrégularité purement formelle.

§ 2. Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par une autorité publique, autre que l'administration fiscale, d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de l'impôt, sauf lorsqu'une disposition légale, en ce compris l'article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, permet son utilisation."

Art. 3

Dans la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifiée en dernier lieu par l'arrêté royal du 18 avril 2022, il est inséré un Chapitre X/1 contenant un article 69/1, rédigé comme suit:

"Chapitre X/1. – Nullités

Art. 69/1. § 1er. Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par l'administration fiscale d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de la taxe, sauf en cas d'irrégularité purement formelle.

Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par une autorité publique, autre que l'administration fiscale, d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de la taxe, sauf lorsqu'une disposition légale, en ce compris l'article 32

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de Grondwet.

Art. 2

In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van 10 april 1992 (koninklijk besluit houdende coördinatie van de wettelijke bepalingen betreffende de inkomstenbelastingen), laatstelijk gewijzigd bij de wet van 26 april 2022, wordt een Afdeling 5/1 ingevoegd die een artikel 336/1 bevat, luidende:

"Afdeling 5/1 – Nietigheden

Artikel 336/1. § 1. Elk bewijsmiddel dat ingevolge de schending van een wetsbepaling door de belastingadministratie is verkregen, kan niet worden gebruikt voor de vestiging van de belasting, behalve indien het een louter vormelijke onregelmatigheid betreft.

§ 2. Elk bewijsmiddel dat is verkregen ingevolge de schending van een wetsbepaling door een andere overheid dan de belastingadministratie kan niet worden gebruikt voor de vestiging van de belasting, behalve wanneer een wetbepaling, met inbegrip van artikel 32 van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering, de aanwending ervan toestaat.".

Art. 3

In de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij het koninklijk besluit van 18 april 2022, wordt een Hoofdstuk X/1 ingevoegd dat een artikel 69/1 bevat, luidende:

"Hoofdstuk X/1. – Nietigheden

Art. 69/1. § 1. Elk bewijsmiddel dat ingevolge de schending van een wetsbepaling door de belastingadministratie is verkregen, kan niet worden gebruikt voor de vestiging van de belasting, behalve indien het een louter vormelijke onregelmatigheid betreft.

§ 2. Elk bewijsmiddel dat is verkregen ingevolge de schending van een wetsbepaling door een andere overheid dan de belastingadministratie kan niet worden gebruikt voor bij de vestiging van de belasting, behalve wanneer een wetbepaling, met inbegrip van artikel 32

du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, permet son utilisation.”.

Art. 4

La présente loi entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l’expiration d’un délai de dix jours prenant cours le jour qui suit sa publication au *Moniteur belge*.

13 juin 2022

Benoît PIEDBOEUF (MR)
Nathalie GILSON (MR)

van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering, de aanwending ervan toestaat.”.

Art. 4

Deze wet treedt in werking op de eerste dag van de maand die volgt op de afloop van een termijn van tien dagen, te rekenen van de dag volgend op de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*.

13 juni 2022

Imprimerie centrale – Centrale drukkerij