



## Les pouvoirs de l'administration fiscale face aux droits fondamentaux des contribuables : un équilibre délicat

**Thierry AF SCHRIFT**

Professeur ordinaire ém. à l'Université Libre de Bruxelles

Président de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay Brussels School of Economics and Management)

Avocat aux Barreaux de Bruxelles, Anvers, Fribourg et Madrid, inscrit aux Barreaux de Genève et de Luxembourg, Foreign lawyer à Hong Kong

---

**AF SCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Conflit inévitable :

- le contribuable a des droits
- le fisc a des pouvoirs.

Pendant longtemps un certain équilibre a été maintenu.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Depuis le rapport de la Commission parlementaire sur la grande fraude fiscale

- des réformes ont été proposées
- toutes visent à accroître les pouvoirs du fisc
- et portent atteinte, dans une mesure variable, aux droits des contribuables

Climat de plus forte répression.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



➤ 3 tendances :

- changements législatifs
- évolution jurisprudentielle
- pratiques administratives

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Questions examinées :

- 1) Accès aux locaux professionnels et privés
- 2) Accès aux données informatiques
- 3) Droit au silence
- 4) Accès aux documents administratifs

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## I. Accès aux locaux professionnels et privés

Conflit avec :

- inviolabilité du domicile (art. 15 Const.)
- droit au respect de la vie privée (art. 22 Const.).

Droits garantis « *sauf dans les cas et conditions fixés par la loi* ».

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## Art. 8 CEDH

*« Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit (vie privée) 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.*

Plus protection de l'art. 22 de la Constitution.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## Texte légal : art. 319 CIR 92

Les personnes ... sont tenues d'accorder aux agents ... le libre accès ... aux locaux professionnels ... à l'effet de permettre ... de constater la nature et l'importance de cette activité ... et d'autre part d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités ...

Les agents ... ne peuvent pénétrer dans les locaux habités que de 5 heures du matin à 9 heures du soir et expressément avec l'autorisation du juge de police.

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

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)





Les pouvoirs du fisc sont très larges

- lieux : tous les locaux professionnels
- conditions : faire une enquête en matière d'impôt
  - les agents doivent être porteurs de leur « *commission* » (mais pas la présenter spontanément)
- Autorisation : aucune n'est requise (sauf pour lieux habités)

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



- portée : accès à « *tous les documents qui se trouvent dans les lieux précités* » (le texte ne dit pas qu'ils doivent avoir une utilité sur le plan fiscal, mais cela paraît résulter de la raison d'être de ce pouvoir)
- Droit de vérification de la fiabilité des informations en « *exigeant ... communication de documents spécialement établis en vue de présenter les données enregistrées informatiques sous une forme lisible et intelligible* »

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Ceci implique un certain devoir de collaboration du contribuable (qui n'existe pas en cas de perquisition).

Par exemple :

- documents codés
- faut-il traduire ?

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Ne s'applique pas aux informations qui ne sont pas dans les locaux, même s'ils sont accessibles depuis les locaux.

Ex. : informations détenues sur le cloud ou gérés à distance, même depuis les locaux.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## Arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017

- Le droit à la protection du domicile s'applique aussi aux locaux professionnels, même pour les sociétés
- Mais selon les articles 15 et 22 de la Constitution, et 8 CEDH, la loi peut y apporter des dérogations

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



- Ces « *visites fiscales* » ne sont pas des perquisitions :
  - finalité différente
  - le fisc ne peut forcer le contribuable à le laisser entrer (mais bien sanctionner le refus d'accès)
  - il ne faut pas une décision motivée
  - pas de contrôle d'un juge

Conclusion : il y a encore moins de garanties que pour une perquisition pénale !

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Ces visites sont-elles, dans l'absolu, conformes à l'article 8 CEDH

- Être :
- nécessaires
  - dans société démocratique
  - au bien-être économique du pays
  - proportionnées au but poursuivi

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



- Selon la Cour « *garanties suffisantes contre les abus* »

Quelles garanties ???

- La Cour ne vérifie pas si en lien avec :
  - « *bien-être économique* »
  - « *du pays* » (et non de l'Etat !)
  - proportionnées
  - nécessaires (?)

La Cour paraît refuser d'entrer dans l'examen du fond (c'est pourtant le rôle d'une juridiction constitutionnelle)

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)





*« Toute personne physique ou morale qui recourt à un système informatisé ou à tout autre appareil électronique pour tenir, établir, adresser ou conserver, en tout ou en partie, les livres et documents dont la communication est prescrite par l'article 315 a également l'obligation, lorsqu'elle en est requise par l'administration, de 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.*

*Les données enregistrées sur des supports informatiques doivent être communiquées sous une forme lisible et intelligible.*

*Lorsqu'elle en est requise par l'administration, la personne visée à l'alinéa 1er a l'obligation d'effectuer sur son matériel, en présence des agents de l'administration, des copies, dans la forme que les agents souhaitent, de tout ou partie des données précitées, ainsi que les traitements informatiques jugés nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables.*

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## Les obligations du contribuable

- communiquer le support
- autoriser la prise de connaissance de leur contenu
- autoriser la prise de connaissance du manuel d'utilisation
- conserver les supports



## Portée

- s'applique à tous les « *dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation* »
- et à « *tous les supports d'information* » (ordinateurs, clés USB, disques externes)
- et aux données qu'ils contiennent

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Cela comprend les données non-comptables,

y compris, selon le fisc, le courrier privé.

Sauf si ces données ne sont pas sur un support servant à « *conserver les livres ou documents nécessaires à la détermination du revenu imposable* »

Donc le fisc n'a pas automatiquement accès à tous les ordinateurs.

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## Conditions :

- il faut qu'il existe un support informatique
- qui serve à détenir des données « *utiles à la détermination du revenu imposable* »
- ces conditions doivent être démontrées par le fisc (théorie des éléments générateurs)
- le fisc ne peut utiliser lui-même le matériel



## Exception à l'accès du fisc aux locaux et aux données informatiques :

Le secret professionnel

L'accès n'est pas permis aux documents ni aux données contenant des informations couvertes par le secret professionnel

Dans certaines conditions, cela exclut aussi l'accès aux locaux

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Cela s'applique en cas de visite des locaux de la personne soumise au secret.

Et aussi chez le client de celui-ci (qui peut empêcher la copie par le fisc de documents échangés avec son avocat).

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



### III. Le droit au silence

Conflit entre :

- droit au silence (un des droits de la défense garantis par art. 6 CEDH)

et

- obligation de répondre à une demande de renseignements (art. 316 CIR92), sous peine d'amende voire de poursuites pénales

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)





Cf. aussi art. 14, § 3, g, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques :

*« toute personne accusée d'une infraction pénale a droit ... au moins aux garanties suivantes ... à ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de s'avouer coupable ».*

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



S'agit-il d'un risque d'amende « *pénale* » ?

Sens « *autonome* » de la notion conventionnelle « *d'accusation en matière pénale* »

Existe dès que le défaut de réponse expose à une sanction d'une certaine importance

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Faut-il une accusation formelle ?

Oui, selon certains.

A notre avis, il suffit que le contribuable se rende compte que dire la vérité en réponse à la question l'expose à une sanction.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Cela n'est en général pas le cas pour la simple déclaration fiscale :

- il y a une sanction
- mais l'infraction (déclaration inexacte) n'est pas encore commise

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Cf. arrêt Cour Européenne des Droits de l'Homme, arrêt J.B. / Suisse (3 mai 2001)

*Il suffit que « le requérant ne pouvait exclure que tout revenu supplémentaire de source non imposée que (les documents demandés) feraient ressortir aurait constitué l'infraction de soustraction d'impôt »*

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Cela concerne les informations demandées par le fisc

mais non les documents qui existent indépendamment de la question posée

Ex. : on ne peut sous prétexte de droit au silence, refuser de remettre des documents comptables.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



#### IV. Accès aux documents administratifs

Conflit entre :

- droit d'accès aux documents administratifs (art. 32 de la Constitution – Loi du 11 avril 1994)

et

- pouvoirs d'enquête du fisc

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



En principe, le contribuable, comme toute personne, a un droit d'accès aux documents administratifs (en 1994).

Le fisc ne peut lui opposer le secret pour son propre dossier.

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)





Mais le RGPD, qui est censé étendre ce droit pour les données (art. 15),  
permet des limitations, notamment (art. 23, § 2)

*« durant la période pendant laquelle la personne concernée fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ou d'actes préparatoires à ceux-ci ... ainsi que durant la période durant laquelle sont traitées les pièces provenant de ces services en vue d'exercer les poursuites en la matière ».*

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



- recul par rapport à la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat
- exclut le droit d'accès au moment où il serait le plus utile

---

AFSCHRIFT Law Firm

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



## **CONCLUSION**

---

**AFSCHRIFT Law Firm**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)