# RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 72.446/3
van 7 december 2022

over

een wetsvoorstel ‘betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken’ (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2783/001)

# CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 72.446/3
du 7 décembre 2022

sur

une proposition de loi ‘relative à l’usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2783/001)

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

Op 28 oktober 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'betreffende het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken' (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2783/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 29 november 2022 en 6 december 2022. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 december 2022.

*

Le 28 octobre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2783/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre les 29 novembre 2022 et 6 décembre 2022. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 décembre 2022.

*

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de stellers van de handeling, van de rechtsgrond[1] alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.[2]

*

## STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe een wettelijk kader te scheppen voor het gebruik in fiscale zaken van onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen. Daartoe wordt in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) een nieuwe afdeling 5/1 ('Nietigheden') ingevoegd, die een nieuw artikel 336/1 bevat (artikel 2 van het voorstel) en wordt in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) een nieuw hoofdstuk X/1 ('Nietigheden') ingevoegd, dat een nieuw artikel 69/1 bevat (artikel 3 van het voorstel).

Het voorstel voert het principe in dat een bewijsmiddel dat is verkregen ingevolge een wetschending niet kan worden gebruikt voor de vestiging van de belasting (voorgestelde artikelen 336/1, §§ 1 en 2, WIB 92 en 69/1, §§ 1 en 2, Btw-wetboek). Bij wijze van uitzondering kan het aldus onrechtmatig verkregen bewijsmiddel toch worden aangewend. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, het geval waarin het bewijsmiddel is verkregen ingevolge een wetschending door de belastingadministratie en, anderzijds, het geval waarin het bewijs is verkregen ingevolge een wetschending door een andere overheid. In het eerste geval kan het bewijsmiddel worden gebruikt indien het een "louter vormelijke onregelmatigheid betreft" (voorgestelde artikelen 336/1, § 1, laatste zinsdeel, WIB 92 en 69/1, § 1, laatste zinsdeel, Btw-wetboek). In het tweede geval kan het bewijsmiddel alsnog worden gebruikt wanneer een wetsbepaling, met inbegrip van artikel 32 van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering (hierna: VT.Sv)[3], de aanwending ervan toestaat (voorgestelde artikelen 336/1, § 2, laatste zinsdeel, WIB 92 en 69/1, § 2, laatste zinsdeel, Btw-wetboek).

De aan te nemen wet treedt in werking op de eerste dag van de maand die volgt op de afloop van een termijn van tien dagen te rekenen vanaf de dag volgend op de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 4 van het voorstel).

---

[1] Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] De Raad van State betreurt overigens dat de vragen om nadere toelichting die werden voorgelegd aan de gemachtigde onbeantwoord zijn gebleven.

[3] Artikel 32 VT.Sv 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."

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

## ALGEMENE OPMERKINGEN

### A. Toepassingsgebied

3. Naar luid van de toelichting beogen de indieners van het voorstel:

> "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".[4]

Hoewel deze doelstelling ruim is geformuleerd en ook het opschrift van het wetsvoorstel in algemene bewoordingen verwijst naar het 'gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken', is de draagwijdte van het voorstel beperkt tot de belastingen die worden beheerst door het WIB 92 en het Btw-Wetboek. Voor andere belastingen voor de vestiging waarvan de federale wetgever bevoegd is, zoals de taksen opgenomen in het Wetboek Diverse Rechten en Taksen, en bepaalde belastingen opgenomen in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (hierna: WIGB),[5] in het Wetboek der registratierechten en in het Wetboek der successierechten, geldt de voorgestelde regeling niet. Het komt aan de indieners van het voorstel toe om in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie nader te motiveren waarom deze belastingen van de voorgestelde regeling worden uitgesloten.

### B. Terminologie

#### 1. Bewijsmiddel

4. In het opschrift van het wetsvoorstel wordt het begrip 'bewijs' gebruikt, maar in de Nederlandse versie van de voorgestelde artikelen 336/1 WIB 92 (artikel 2 van het voorstel) en 69/1 Btw-wetboek (artikel 3 van het voorstel) wordt de notie 'bewijsmiddel' gehanteerd. In de Franse tekst is sprake van 'élément de preuve'. Het verdient aanbeveling om consequent het begrip bewijs (of eventueel – zoals in artikel 32 VT.Sv – het begrip bewijselement) te gebruiken. Het begrip bewijsmiddel verwijst naar de wijze waarop de belastingadministratie het door de wet vereiste bewijs kan leveren, bijvoorbeeld door een geschrift, een vermoeden, een getuigenverklaring en een proces verbaal. In het WIB 92 en in het Btw-wetboek zijn aan die bewijsmiddelen afzonderlijke hoofdstukken gewijd.[6] Het wetsvoorstel beoogt daarentegen het gebruik te regelen van het bewijs (of het bewijselement) dat met voormelde middelen onrechtmatig werd verkregen.

[4] Toelichting bij het voorstel, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2783/001, 9.

[5] Het WIGB bevat weliswaar verwijzingen naar bepalingen van het WIB 92 (artikel 2 WIGB). Het wetsvoorstel bevat evenwel geen aanpassing van het WIGB waardoor verwezen wordt naar het voorgestelde artikel 336/1 WIB 92.

[6] In het WIB 92: titel VI, hoofdstuk IV ('Bewijsmiddelen van de administratie') (artikelen 339 tot 345 WIB 92) en in het Btw-wetboek: hoofdstuk X ('Bewijsmiddelen en controlemaatregelen') (artikelen 59 tot 69 Btw-wetboek).

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

2. Onrechtmatig verkregen bewijs

5. Hoewel het opschrift van het wetsvoorstel melding maakt van 'het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken' wordt in de voorgestelde artikelen 336/1 WIB 92 en 69/1 Btw-wetboek de regeling beperkt tot bewijzen die zijn verkregen ingevolge de schending van een wetsbepaling. In het strafrecht regelt artikel 32 VT.Sv[7] het gebruik van "onregelmatig verkregen bewijselementen". Dit laatste begrip wordt ruimer geïnterpreteerd. Het omvat bewijzen die zijn verkregen met schending van een fundamenteel recht (zoals het recht op privéleven)[8], van de wet,[9] van (ongeschreven) algemene rechtsbeginselen,[10] of van beginselen van behoorlijk bestuur.[11]

6. De vraag rijst waarom de indieners van het voorstel de draagwijdte ervan beperken tot bewijzen die zijn verkregen ingevolge de schending van een wetsbepaling. Deze keuze heeft tot gevolg dat voor de niet geviseerde onrechtmatig verkregen bewijzen de fiscale Antigoon-rechtspraak van het Hof van Cassatie[12] blijft gelden. Deze consequentie staat op gespannen voet met de in de toelichting vermelde doelstelling om

> "[g]ezien 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, (…) het essentieel [is] dat in dezen wetgevend wordt opgetreden inzake de onrechtmatig verkregen bewijzen".

[7] Zie de tekst in voetnoot 3.

[8] Zie bijv. Cass. 10 februari 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170210.1.

[9] Zie bijv. Cass. 22 mei 2015, *Arr.Cass.* 2015, afl. 5, 1349, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8.

[10] Zie bijv. Cass. 13 mei 1986, *Arr.Cass.* 1985-86, nr. 558, ECLI:BE:CASS:1986:ARR.19860513.11.

[11] Zie hierover F. VAN VOLSEM, "Het onregelmatig bewijs in strafzaken: een poging tot een stand van zaken", in M. DELANOTE e.a. (ed.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gent, Story publishers, 2021, 495-562; S. DE RAEDT, "Onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscale bewijsvoering", in M. DELANOTE e.a.. (ed.), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gent, Story publishers, 2021, 463-494.

[12] Cass. 22 mei 2015, *Arr.Cass.* 2015, afl. 5, 1349, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8. In dit arrest heeft het Hof van Cassatie het volgende beslist:

"3. De fiscale wetgeving bevat geen algemene bepaling die het gebruik verbiedt van onrechtmatig verkregen bewijs voor het vaststellen van een belastingschuld en zo, daartoe gronden aanwezig zijn, voor het opleggen van een verhoging of een boete.

4. Het gebruik door de administratie van onrechtmatig verkregen bewijs dient te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur en het recht op een eerlijk proces.

5. Behoudens wanneer de wetgever ter zake in bijzondere sancties voorziet, kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt.

De rechter kan bij die afweging onder meer rekening houden met één of meer van volgende omstandigheden: het zuiver formeel karakter van de onregelmatigheid, de weerslag ervan op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd, het al dan niet opzettelijk karakter van de door de overheid begane onrechtmatigheid en de omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onrechtmatigheid overstijgt."

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

7. Voorts rijst de vraag waarom enkel het gebruik wordt geregeld van bewijzen die zijn verkregen ingevolge een wetschending door de belastingadministratie of door andere overheden. Het gebruik van bewijzen die door een derde zijn verkregen door een schending van een wetsbepaling of door een andere onregelmatigheid, blijven eveneens buiten het bereik van de voorgestelde regeling. Ook voor dit gebruik lijkt de Antigoon-rechtspraak in fiscale zaken van toepassing te blijven.

8. Ten slotte wordt in de voorgestelde artikelen 336/1 WIB 92 en 69/1 Btw-wetboek een niet nader gemotiveerd onderscheid gemaakt voor de onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen die wel kunnen worden gebruikt voor de vestiging van de belasting naargelang het gaat over bewijsmiddelen die zijn verkregen door de belastingadministratie en deze die zijn verkregen door andere overheden. Voor door de belastingadministratie onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen geldt als uitzondering de omstandigheid dat de onregelmatigheid louter vormelijk is, terwijl voor door andere overheden onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen als uitzondering geldt dat zij wel kunnen worden gebruikt als bewijsmiddel wanneer een wetsbepaling de aanwending ervan toestaat. Het komt aan de indieners van het voorstel toe om dit onderscheid nader te motiveren.

3. Nietigheid

9. De artikelen 2 en 3 van het voorstel voegen in het WIB 92 en in het Btw-wetboek respectievelijk een afdeling 5/1 en een hoofdstuk X/1 in, telkens met het opschrift 'Nietigheden'. De tekst van de voorgestelde artikelen 336/1 WIB 92 en 69/1 Btw-wetboek geven echter niet duidelijk het verband weer tussen, enerzijds, de nietigheid en, anderzijds, het niet kunnen gebruiken van het bewijsmiddel dat is verkregen ingevolge een schending van een wetsbepaling. De voorgestelde teksten gaan niet over de nietigheid als sanctie gekoppeld aan de met de wet strijdige overheidshandeling waardoor het bewijs werd verkregen, doch over de (on)mogelijkheid om de aldus verkregen bewijzen te gebruiken voor de vestiging van belastingen. Het verdient dan ook aanbeveling om af te zien van een indeling onder het opschrift 'Nietigheden' en de voorgestelde bepalingen in het WIB 92 onder te brengen als slotbepaling van titel VII, hoofdstuk IV (Bewijsmiddelen van de administratie) en in het Btw-wetboek als slotbepaling van hoofdstuk X (Bewijsmiddelen en controlemaatregelen).

C. Verenigbaarheid met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en het Unierecht

10. Het behoort tot de beleidsvrijheid van de wetgever om het gebruik te regelen van onrechtmatig verkregen bewijzen voor de vestiging van de belastingen (waarvoor hij bevoegd is). In meerdere arresten heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geoordeeld dat het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens geen voorschriften oplegt betreffende de toelaatbaarheid van het bewijs, zodat een nationale regeling die onrechtmatig verkregen bewijs niet in alle gevallen uitsluit, tot de bevoegdheid wordt gerekend van de lidstaten waarmee het Hof zich niet inlaat.[13] Voor een nationale regeling die voorziet in uitzonderingen op de regel dat

[13] Zie EHRM 12 juli 1988, *Schenk t. Zwitserland*, § 46: "While Article 6 (art. 6) of the Convention guarantees the right to a fair trial, it does not lay down any rules on the admissibility of evidence as such, which is therefore primarily a matter for regulation under national law. The Court therefore cannot exclude as a matter of principle and in the abstract

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

onrechtmatig verkregen bewijs moet worden uitgesloten, geldt een principiële beleidsvrijheid van de wetgever.

11. De autonomie van nationale wetgevers om het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijzen te regelen is in het licht van de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie evenwel niet onbegrensd. Zo heeft het Hof van Justitie in arrest C-419/14 van 17 december 2015[14] beslist dat het Unierecht zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst in een administratieve procedure gebruik maakt van bewijzen die in een parallelle (overigens nog niet afgesloten) strafprocedure zijn verkregen, mits de door het Unierecht gewaarborgde rechten (waaronder de grondrechten opgenomen in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie) niet zijn geschonden. Volgens het Hof moet een rechterlijke instantie wel steeds de wettigheid kunnen toetsen van de beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt en moet zij daarbij ook steeds kunnen controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt de door het Unierecht gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.[15] Het Hof stelde dat in geval een door het Unierecht gewaarborgd recht wordt geschonden, de bewijzen die in de fiscale procedure zijn gebruikt buiten beschouwing moeten worden gelaten en de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig moet worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist.[16]

12. Wanneer bij de vestiging van een belasting waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gelegd, bewijzen worden gebruikt die zijn verkregen met de schending van een door het Unierecht gewaarborgd recht, moeten deze bewijzen steeds buiten beschouwing worden gelaten. Dit laatste geldt ook wanneer – zoals bepaald in het wetsvoorstel – het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs toch toegelaten zou zijn voor het vestigen van de belasting omdat het slechts een louter vormelijke onregelmatigheid betreft of omdat een wetsbepaling de aanwending ervan toestaat. Het verdient evenwel aanbeveling dat de indieners het voormelde Unierechtelijk voorbehoud ook expliciet opnemen in de toelichting bij het voorstel.

---

that unlawfully obtained evidence of the present kind may be admissible. It has only to ascertain whether Mr. Schenk's trial as a whole was fair." Zie ook EHRM 9 juni 1998, *Teixeira De Castro t. Portugal*, § 34; EHRM 12 mei 2000, *Khan t. Verenigd Koninkrijk*, § 34; EHRM 25 september 2001, *P.G. en J.H. t. Verenigd Koninkrijk*, § 76; EHRM 5 november 2002, *Allan t. Verenigd Koninkrijk*, § 42; EHRM 11 juli 2006, *Jalloh t. Duitsland*, § 94-95; EHRM 1 maart 2007, *Heglas t. Tsjechië*, § 84; EHRM 10 maart 2009, *Bykov t. Rusland*, § 88; EHRM 28 juli 2009, *Lee Davies t. België*, § 41; EHRM 1 juni 2010, *Gäfgen t. Duitsland*, § 162; EHRM 15 januari 2015, *Dragojevic t. Kroatië*, § 127; EHRM 31 januari 2017, *Kalnėnienė t. België*, § 47.

[14] HvJ 17 december 2015, C-419/14, WebMindLicenses Kft, ECLI:EU:C:2015:832, § 90. Zie ook HvJ 27 september 2017, C-73/16, *Puskar*, ECLI:EU:C:2017:725, §§ 89-91.

[15] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, ECLI:EU:C:2015:832, §§ 87-88.

[16] HvJ 17 december 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, ECLI:EU:C:2015:832, §§ 89.

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Opschrift

13. Indien de indieners van het voorstel de bedoeling hebben om enkel te voorzien in een regeling voor het WIB 92 en het Btw-wetboek (zie opmerking 3), verdient het aanbeveling dit als zodanig te vermelden in het opschrift.

### Artikel 2

14. Voor zover het opschrift 'Afdeling 5/1 – Nietigheden' wordt behouden (zie opmerking 9) moeten de vermelding "Afdeling 5/1" worden vervangen door "Afdeling V/1".

15. In het voorgestelde artikel 336/1, § 2, WIB 92 wordt verwezen naar artikel 32 VT.Sv. als een wetsbepaling die de aanwending van bewijsmiddelen toestaat. Deze laatste bepaling gaat evenwel over de omstandigheden waarin tot de nietigheid van onregelmatig verkregen bewijselementen wordt besloten. Het is geen bepaling die de aanwending van een onrechtmatig verkregen bewijsmiddel voor de vestiging van belastingen toestaat. Deze verwijzing dient dan ook te worden weggelaten.

Deze opmerking geldt ook voor artikel 3 van het voorstel.

*

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites [2].

*

## PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de créer un cadre légal permettant l'usage en matière fiscale de preuves obtenues irrégulièrement. À cet effet, une nouvelle section 5/1 ('Nullités') contenant un nouvel article 336/1 est insérée dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 2 de la proposition) et un nouveau chapitre X/1 ('Nullités') contenant un nouvel article 69/1 est inséré dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) (article 3 de la proposition).

La proposition instaure le principe selon lequel un élément de preuve obtenu à la suite d'une violation de la loi ne pourra pas être utilisé dans le cadre de l'établissement de l'impôt (articles 336/1, §§ 1er et 2, du CIR 92 et 69/1, §§ 1er et 2, du Code de la TVA, proposés). À titre exceptionnel, l'élément de preuve ainsi obtenu irrégulièrement pourra néanmoins être utilisé. À cet égard, une distinction est opérée entre, d'une part, le cas dans lequel l'élément de preuve a été obtenu à la suite d'une violation de la loi par l'administration fiscale et, d'autre part, le cas dans lequel la preuve a été obtenue à la suite d'une violation de la loi par une autre autorité publique. Dans le premier cas, l'élément de preuve peut être utilisé s'il s'agit d'une « irrégularité purement formelle » (articles 336/1, § 1er, dernier segment de phrase, du CIR 92 et 69/1, § 1er, dernier segment de phrase, du Code de la TVA, proposés). Dans le second cas, l'élément de preuve peut encore être utilisé lorsqu'une disposition légale, en ce compris l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale (ci-après : TpCpp) [3], permet son utilisation (articles 336/1, § 2, dernier segment de phrase, du CIR 92 et 69/1, § 2, dernier segment de phrase, du Code de la TVA, proposés).

La loi à adopter 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 (article 4 de la proposition).

---

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

[2] Le Conseil d'État déplore au demeurant que les demandes d'informations soumises au délégué soient restées sans réponse.

[3] L'article 32 du TpCpp dispose :

« 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 ».

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

## OBSERVATIONS GÉNÉRALES

### A. Champ d'application

3. Selon les développements, les auteurs de la proposition entendent

> « 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 » [4].

Bien que cet objectif soit formulé en des termes larges et que l'intitulé de la proposition de loi vise lui aussi en des termes généraux 'l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale', la portée de la proposition est limitée aux impôts régis par le CIR 92 et le Code de la TVA. Le dispositif proposé ne s'applique pas à d'autres impôts dont l'établissement relève de la compétence du législateur fédéral, tels que les taxes inscrites dans le Code des droits et taxes divers, et certaines taxes inscrites dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après : CTAIR), [5] dans le Code des droits d'enregistrement et dans le Code des droits de succession. Il appartient aux auteurs de la proposition de préciser, au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, les motifs pour lesquels ces impôts sont exclus du dispositif proposé.

### B. Terminologie

#### 1. Élément de preuve

4. L'intitulé de la proposition de loi utilise la notion de 'preuve', mais la version néerlandaise des articles 336/1 du CIR 92 (article 2 de la proposition) et 69/1 du Code de la TVA (article 3 de la proposition), proposés, recourt à la notion de 'bewijsmiddel'. Dans le texte français, il est question d''élément de preuve'. Il est recommandé de faire un usage cohérent de la notion de preuve (ou éventuellement – comme à l'article 32 du TpCpp – de la notion d'élément de preuve). La notion de moyen de preuve (bewijsmiddel) fait référence à la manière dont l'administration fiscale peut apporter la preuve requise par la loi, par exemple par un écrit, une présomption, un témoignage et un procès-verbal. Le CIR 92 et le Code de la TVA consacrent des chapitres distincts à ces moyens de preuve [6]. La proposition de loi entend par contre régler l'usage de la preuve (ou de l'élément de preuve) obtenue irrégulièrement par les moyens précités.

[4] Développements de la proposition, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2783/001, p. 9.

[5] Le CTAIR contient certes des références aux dispositions du CIR 92 (article 2 du CTAIR). Or, la proposition de loi ne contient pas d'adaptation du CTAIR faisant référence à l'article 336/1 du CIR 92 proposé.

[6] Dans le CIR 92 : titre VI, chapitre IV ('Moyens de preuve de l'administration') (articles 339 à 345 du CIR 92) et dans le Code de la TVA : chapitre X ('Moyens de preuve et mesures de contrôle') (articles 59 à 69 du Code de la TVA).

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

2. Preuve obtenue irrégulièrement

5. Bien que l'intitulé de la proposition de loi mentionne 'l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale', les articles 336/1 du CIR 92 et 69/1 du Code de la TVA, proposés, limitent le dispositif aux preuves obtenues à la suite de la méconnaissance d'une disposition légale. En droit pénal, l'article 32 du TpCpp [7] règle l'usage d'« élément[s] de preuve obtenu[s] irrégulièrement ». Cette dernière notion est interprétée dans un sens plus large. Elle comprend les preuves obtenues en violation d'un droit fondamental (tel que le droit à la vie privée) [8], de la loi [9], de principes généraux du droit (non écrits) [10], ou de principes de bonne administration [11].

6. La question se pose de savoir pourquoi les auteurs de la proposition en limitent la portée aux preuves obtenues à la suite de la méconnaissance d'une disposition légale. Ce choix implique que pour les preuves obtenues irrégulièrement non visées, la jurisprudence fiscale Antigone de la Cour de Cassation [12] reste d'application. Cette conséquence se heurte à l'objectif mentionné dans les développements selon lequel

> « [a]u 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 ».

[7] Voir le texte en note de bas de page 3.

[8] Voir, par exemple, Cass., 10 février 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170210.1.

[9] Voir, par exemple, Cass., 22 mai 2015, *Pas.* 2015, n° 5, 1343, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8.

[10] Voir, par exemple, Cass., 13 mai 1986, *Arr. Cass.* 1985-86, n° 558, ECLI:BE:CASS:1986:ARR.19860513.11.

[11] Voir à ce propos F. VAN VOLSEM, « Het onregelmatig bewijs in strafzaken: een poging tot een stand van zaken », dans M. DELANOTE e.a. (éds), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gand, Story publishers, 2021, pp. 495-562 ; S. DE RAEDT, « Onrechtmatig verkregen bewijs in de fiscale bewijsvoering », dans M. DELANOTE e.a.. (éds), *Fiscaal en sociaal strafrecht: wegwijzer doorheen het labyrint*, Gand, Story publishers, 2021, pp. 463-494.

[12] Cass., 22 mai 2015, *Pas.* 2015, n° 5, 1347, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8. Dans cet arrêt, la Cour de Cassation a décidé ce qui suit :

« 3. La législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende.

4. L'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable.

5. Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise ».

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

7. La question se pose en outre de savoir pourquoi seul est réglé l'usage de preuves obtenues à la suite d'une violation de la loi par l'administration fiscale ou par d'autres autorités publiques. L'usage de preuves obtenues par un tiers en violation d'une disposition légale ou à la suite d'une autre irrégularité n'est pas non plus visé par le dispositif proposé. La jurisprudence Antigone en matière fiscale semble également demeurer applicable à cet usage.

8. Enfin, les articles 336/1 du CIR 92 et 69/1 du Code de la TVA, proposés, opèrent une distinction, qui n'est pas précisément motivée, en ce qui concerne les éléments de preuve obtenus irrégulièrement qui peuvent néanmoins être utilisés pour l'établissement de l'impôt, selon qu'il s'agit d'éléments de preuve obtenus par l'administration fiscale ou par d'autres autorités publiques. En ce qui concerne les éléments de preuve obtenus irrégulièrement par l'administration fiscale, une exception est faite en cas d'irrégularité purement formelle, alors que les éléments de preuve obtenus irrégulièrement par d'autres autorités publiques peuvent être utilisés à titre exceptionnel comme moyen de preuve lorsqu'une disposition légale en permet l'utilisation. Il appartient aux auteurs de la proposition de développer la motivation de cette distinction.

3. Nullité

9. Les articles 2 et 3 de la proposition insèrent respectivement une section 5/1 et un chapitre X/1, intitulés 'Nullités', dans le CIR 92 et dans le Code de la TVA. Le texte des articles 336/1 du CIR 92 et 69/1 du Code de la TVA, proposés, ne précisent toutefois pas clairement le lien entre, d'une part, la nullité et, d'autre part, l'impossibilité d'utiliser l'élément de preuve obtenu à la suite de la violation d'une disposition légale. Les textes proposés ne traitent pas de la nullité en tant que sanction liée à l'acte de l'autorité contraire à la loi par lequel la preuve a été obtenue, mais bien de la possibilité (l'impossibilité) d'utiliser les preuves ainsi obtenues pour l'établissement d'impôts. Il est dès lors recommandé de renoncer à la division sous l'intitulé 'Nullités' et d'inscrire les dispositions proposées dans le CIR 92 en tant que disposition finale du titre VII, chapitre IV (Moyens de preuve de l'administration) et dans le Code de la TVA en tant que disposition finale du chapitre X (Moyens de preuve et mesures de contrôle).

C. Compatibilité avec la Convention européenne des droits de l'homme et le droit de l'Union

10. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de régler l'usage de preuves obtenues irrégulièrement pour l'établissement des impôts (pour lesquels il est compétent). Dans plusieurs arrêts, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que la Convention européenne des droits de l'homme n'impose pas de règles concernant l'admissibilité de la preuve, si bien qu'une réglementation nationale qui n'exclut pas dans tous les cas les preuves recueillies d'une manière illégale relève de la compétence des États membres, dans laquelle la Cour ne s'immisce pas [13]. Le

[13] Voir Cour eur. D.H.,12 juillet 1988, *Schenk c. Suisse*, § 46 : « Si la Convention garantit en son article 6 (art. 6) le droit à un procès équitable, elle ne réglemente pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telle, matière qui dès lors relève au premier chef du droit interne. La Cour ne saurait donc exclure par principe et in abstracto l'admissibilité d'une preuve recueillie de manière illégale, du genre de celle dont il s'agit. Il lui incombe seulement de rechercher si le procès de M. Schenk a présenté dans l'ensemble un caractère équitable ». Voir également Cour eur. D.H., 9 juin 1998, *Teixeira De Castro c. Portugal*, § 34 ; Cour eur. D.H., 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*, § 34 ; Cour eur. D.H., 25 septembre 2001, *P.G. et J.H. c. Royaume-Uni*, § 76 ; Cour eur. D.H., 5 novembre 2002, *Allan*

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

législateur jouit d'une liberté d'action de principe quant à l'adoption d'une réglementation nationale qui prévoit des exceptions à la règle selon laquelle une preuve obtenue irrégulièrement doit être écartée.

11. L'autonomie dont disposent les législateurs nationaux pour régler l'usage de preuves obtenues irrégulièrement n'est toutefois pas illimitée au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de Justice. Ainsi, dans son arrêt C-419/14 du 17 décembre 2015 [14], la Cour de Justice a décidé que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que, dans une procédure administrative, l'administration fiscale utilise des preuves obtenues dans le cadre d'une procédure pénale parallèle (au demeurant non encore clôturée), à condition que les droits garantis par le droit de l'Union (dont les droits fondamentaux inscrits dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne) n'aient pas été violés. Selon la Cour, une juridiction doit cependant toujours pouvoir procéder au contrôle de la légalité d'une décision constituant une mise en œuvre du droit de l'Union et elle doit, à cet égard, toujours pouvoir vérifier si les preuves sur lesquelles cette décision est fondée n'ont pas été obtenues et utilisées en violation des droits garantis par ledit droit [15]. La Cour a jugé qu'en cas de violation d'un droit garanti par le droit de l'Union, les preuves utilisées dans la procédure administrative fiscale doivent être écartées et la décision attaquée qui repose sur ces preuves doit être annulée si, de ce fait, celle-ci se trouve sans fondement [16].

12. Lorsque, lors de l'établissement d'un impôt constituant une mise en œuvre du droit de l'Union, des preuves sont utilisées qui ont été obtenues en violation d'un droit garanti par le droit de l'Union, ces preuves doivent toujours être écartées. Cette règle vaut également lorsque – ainsi qu'il est prévu dans la proposition de loi – l'usage de preuves obtenues irrégulièrement serait néanmoins admis pour établir l'impôt parce qu'il ne s'agit que d'une irrégularité purement formelle ou parce qu'une disposition légale en permet l'utilisation. Il est toutefois recommandé que les auteurs inscrivent également, de manière explicite, la réserve précitée relative au droit de l'Union dans les développements de la proposition.

*c. Royaume-Uni*, § 42 ; Cour eur. D.H., 11 juillet 2006, *Jalloh c. Allemagne*, §§ 94-95 ; Cour eur. D.H., 1er mars 2007, *Heglas c. Tchéquie*, § 84 ; Cour eur. D.H., 10 mars 2009, *Bykov c. Russie*, § 88 ; Cour eur. D.H., 28 juillet 2009, *Lee Davies c. Belgique*, § 41 ; Cour eur. D.H., 1er juin 2010, *Gäfgen c. Allemagne*, § 162 ; Cour eur. D.H., 15 janvier 2015, *Dragojevic c. Croatie*, § 127 ; Cour eur. D.H., 31 janvier 2017, *Kalnėnienė c. Belgique*, § 47.

[14] CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, ECLI:EU:C:2015:832, § 90. Voir également CJUE, 27 septembre 2017, C-73/16, *Puskar*, ECLI:EU:C:2017:725, §§ 89-91.

[15] CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, ECLI:EU:C:2015:832, §§ 87-88.

[16] CJUE, 17 décembre 2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, ECLI:EU:C:2015:832, § 89.

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡

## EXAMEN DU TEXTE

### Intitulé

13. Si les auteurs de la proposition entendent uniquement prévoir un dispositif pour le CIR 92 et le Code de la TVA (voir l'observation 3), il est recommandé de l'indiquer comme tel dans l'intitulé.

### Article 2

14. Dans la mesure où l'intitulé 'Section 5/1 – Nullités' serait maintenu (voir l'observation 9) la mention « Section 5/1 » devrait être remplacée par « Section V/1 ».

15. L'article 336/1, § 2, du CIR 92, proposé, vise l'article 32 du TpCpp à titre de disposition légale qui permet l'utilisation d'éléments de preuve. Or, cette dernière disposition traite des circonstances dans lesquelles il est conclu à la nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement. Il ne s'agit pas d'une disposition permettant l'utilisation d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement pour établir des impôts. Cette référence doit par conséquent être omise.

Cette observation vaut également pour l'article 3 de la proposition.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jeroen VAN NIEUWENHOVE

‡LW-BJMWLEJDD-HCEEGYM‡