



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 75.491/3
van 2 mei 2024

avis 75.491/3
du 2 mai 2024

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende maatregelen tot
invoering van een procedure
voor pretaxatiegeschillen'

un avant-projet de loi
'contenant des mesures visant
à introduire une procédure
contentieuse pré-taxation'

Op 30 januari 2024 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende maatregelen tot invoering van een procedure voor pretaxatiegeschillen'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 april 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 2 mei 2024.

*

Le 30 janvier 2024, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'contenant des mesures visant à introduire une procédure contentieuse pré-taxation'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 23 avril 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 2 mai 2024.

*

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 steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe de artikelen 382 en 383 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) te herstellen sinds de opheffing ervan door artikel 34 van de wet van 15 maart 1999 ‘betreffende de beslechting van fiscale geschillen’.

2.1. Het voorontwerp beoogt in de eerste plaats een algemene procedure in het WIB 92 in te voegen voor zogenaamde *pretaxatiegeschillen* (artikel 2 van het voorontwerp).

Uit de memorie van toelichting blijkt dat hiermee de geschillen worden bedoeld waarbij de belastingplichtige de rechtmatigheid van een onderzoekshandeling van de administratie betwist, vóóraler er een aanslag gevestigd is op basis van deze onderzoekshandeling. De onderzoekshandelingen die kunnen worden betwist zijn deze vermeld in titel VII (‘Vestiging en inning van de belastingen’), hoofdstuk III (‘Onderzoek en controle’) van het WIB 92, zoals het versturen van een vraag om inlichtingen (artikel 316 van het WIB 92), het uitvoeren van een bezoek ter plaatse (artikel 319 van het WIB 92) of het versturen van een kennisgeving van vermoedens van fraude (artikel 333, derde lid, van het WIB 92). In dergelijke gevallen kan de belastingplichtige een vordering instellen bij de fiscale rechter. Dit is de rechter die bevoegd is om te oordelen over geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet zoals bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek (ontworpen artikel 382, § 1, eerste lid, van het WIB 92).

De belastingplichtige beschikt over een termijn van een maand om een vordering in te stellen. De termijn begint te lopen zodra de belastingplichtige kennis heeft genomen van de handeling (ontworpen artikel 382, § 1, tweede lid, van het WIB 92). Deze termijn wordt gestuit in het geval de belastingplichtige toepassing maakt van het ontworpen artikel 383, § 1, van het WIB 92. In dit geval zal de termijn van een maand een aanvang nemen vanaf de datum van kennisgeving van de beslissing op grond van het ontworpen artikel 383, § 2, van het WIB 92 (ontworpen artikel 382, § 1, derde lid, van het WIB 92). De onderzoeks- en aanslagtermijnen worden verlengd met de duur van het pretaxatiegeschil (ontworpen artikel 382, § 2, van het WIB 92).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

Deze ontworpen pretaxatieprocedure doet geen afbreuk aan het recht van de belastingplichtige om onderzoekshandelingen te betwisten samen met een eventueel later bezwaar of een vordering voor de rechter over de aanslag gebaseerd op de onderzoekshandeling. Daarnaast wordt bepaald dat de procedure vermeld in artikel 334 van het WIB 92 van toepassing blijft, wanneer de aangezochte persoon zijn beroepsgeheim doet gelden (ontworpen artikel 382, § 3, van het WIB 92).

2.2. In de tweede plaats voegt het voorontwerp een specifieke procedure in het WIB 92 in voor de problematiek van de zogenaamde *triage* (artikel 3 van het voorontwerp).

In het geval de administratie boeken en bescheiden heeft behouden op basis van artikel 315^{ter} van het WIB 92 of wanneer de administratie digitale gegevens heeft gekopieerd op basis van artikel 315^{bis} of 319 van het WIB 92, en de belastingplichtige de rechtmatigheid hiervan betwist omwille van een beschermd recht, worden de papieren boeken en bescheiden bewaard in een verzegelde omslag en digitale gegevens in een onveranderlijke kopie, volgens een procedure vastgelegd door de Koning (ontworpen artikel 383, § 1, eerste lid, van het WIB 92).

De belastingplichtige dient binnen één maand vanaf de datum van het proces-verbaal van retentie dat de bewaring of kopie van de gegevens beschrijft, schriftelijk het bewijs te leveren welke specifieke gegevens onder een beschermd recht vallen (ontworpen artikel 383, § 1, tweede lid, van het WIB 92). De minister van Financiën duidt minstens vier onafhankelijke ambtenaren aan die de nodige voorbereidingen doen en dit bewijs beoordelen (ontworpen artikel 383, § 2, van het WIB 92). Deze ambtenaren bewaren de verzegelde omslag of de onveranderlijke kopie (ontworpen artikel 383, § 1, derde lid, van het WIB 92) en kunnen in het kader van de voorbereidingen de belastingplichtige en derden horen alvorens een beslissing te nemen (ontworpen artikel 383, § 2, vierde lid, van het WIB 92). De belastingplichtige kan de beslissing tot het niet aanvaarden van een beschermd recht betwisten binnen een termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing (ontworpen artikel 383, § 2, achtste lid, van het WIB 92).

De onderzoeks- en aanslagtermijnen worden verlengd met de duur van de triageprocedure. Het startpunt is hier evenwel niet de datum van het instellen van de vordering, maar de datum van het proces-verbaal van retentie dat de bewaring of het kopiëren van de gegevens beschrijft. Het eindpunt is de datum waarop de ambtenaren belast met het verrichten van de controle of het onderzoek kennis kunnen nemen van de gegevens of de datum waarop de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan (ontworpen artikel 383, § 3, van het WIB 92).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. Het ontworpen artikel 382, § 1, derde lid, van het WIB 92 bepaalt dat in het geval de belastingplichtige toepassing maakt van de procedure vermeld in het ontworpen artikel 383, § 1, van het WIB 92, de termijn begint te lopen vanaf de datum van kennisgeving van de beslissing zoals bedoeld in het ontworpen artikel 383, § 2, van het WIB 92. De vraag rijst of de termijn ook pas op dat moment begint te lopen voor *andere* onderzoekshandelingen die in het kader van dezelfde controle zijn verricht, maar waarvoor het ontworpen artikel 383, § 1, van het WIB 92 niet wordt toegepast. De gemachtigde verklaarde hierover het volgende:

“Si des actes d’investigation distincts sont réalisés et que le contribuable introduit un recours sur la base l’article 383 pour obtenir l’écartement des données obtenues sur la base d’un acte spécifique du contrôle, un nouveau délai d’un mois sera ouvert contre les mesures d’enquête réalisées dans un même contrôle sur la base de l’article 382, même si ces actes d’enquête ne sont pas ceux qui ont spécifiquement produit la rétention des données faisant l’objet de la contestation sur la base de l’article 383 CIR 92.”

Het strekt tot aanbeveling deze verduidelijking minstens in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikel 3

4. Het ontworpen artikel 383, § 1, eerste lid, van het WIB 92 verwijst naar de artikelen 315*bis*, 315*ter* en 319 van het WIB 92. Aan de gemachtigde werd gevraagd waarom het toepassingsgebied van de ontworpen procedure niet wordt uitgebreid tot de gevallen bedoeld in de artikelen 315, 316 en 322 tot 324 van het WIB 92. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Les articles 315bis, 315ter et 319 CIR 92 sont ceux qui permettent à l’administration de retenir des documents du contribuable sur la base de l’article 315 CIR 92, C’est donc lorsque l’administration fait usage des articles 315bis, 315ter et 319 qu’il y a un risque pour le contribuable que des documents qui ont été retenus soient en réalité des données qui devraient être protégées.

Dans l’article 316 CIR 92 par exemple il s’agit de demande de renseignements, si le contribuable estime que des informations sont protégées, il s’abstiendra de les communiquer à l’administration et ce recours est par conséquent sans intérêt.

L’article 322 CIR 92 vise à obtenir des informations de la part de tiers, la logique de la procédure de triage mise en place dans l’article 383 CIR 92 vise un contexte dans lequel l’administration retient directement des informations dans le chef du contribuable. Une procédure de triage dans le cadre de l’application de l’article 322 semble peu réaliste. Les actes d’enquête réalisés sur cette base peuvent cependant faire l’objet d’un recours sur la base de l’article 382 CIR 92.

La même logique s’applique concernant l’article 324 CIR 92.”

5. Het ontworpen artikel 383, § 1, tweede lid, van het WIB 92 bepaalt dat het bewijs door de belastingplichtige uiterlijk binnen één maand vanaf de datum van het proces-verbaal van retentie dat de bewaring of kopienamen van de gegevens beschrijft, schriftelijk dient te worden meegedeeld. Aan de gemachtigde is de vraag gesteld wanneer de termijn begint te lopen indien géén “proces-verbaal van retentie” voorhanden is. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“De term PV van retentie is wellicht ongelukkig. Het is inderdaad niet zo dat er steeds een PV van retentie wordt opgemaakt (bv. als er geen stukken worden meegenomen onder het retentierecht). Wanneer er een kopie wordt gemaakt en de originele stukken worden achtergelaten is er geen PV van retentie maar van kopienamen.

Er wordt wel in alle gevallen een PV opgemaakt.”

Ter wille van de duidelijkheid betreffende de aanvang van deze termijn, dient in het ontworpen artikel 383, § 1, tweede lid, van het WIB 92 de term “proces-verbaal van retentie” te worden vervangen door het woord “proces-verbaal”.

6. Het ontworpen artikel 383, § 2, van het WIB 92 bepaalt dat de minister van Financiën minstens vier onafhankelijke ambtenaren zal aanduiden die de nodige voorbereidingen doen en het bewijs van de belastingplichtige betreffende welke specifieke gegevens onder een beschermd recht vallen, zullen beoordelen.

Door rechtstreeks niet-regelgevende bevoegdheden toe te wijzen aan de minister van Financiën grijpt de wetgever in op het prerogatief van de Koning inzake de uitvoering van de wetten en de organisatie van het algemeen bestuur (artikelen 37, 107 en 108 van de Grondwet).

Ook delegaties van individuele bevoegdheid komen in de eerste plaats toe aan de Koning. De wetgever dient het toewijzen ervan aan de Koning over te laten, die op zijn beurt de aangelegenheid eventueel kan overlaten aan de minister van Financiën.²

7. Het ontworpen artikel 383 van het WIB 92 voorziet in een procedure voor het geval de administratie boeken en bescheiden heeft behouden op basis van artikel 315^{ter} van het WIB 92 of wanneer de administratie digitale gegevens heeft gekopieerd op basis van artikel 315^{bis} of 319 van het WIB 92, en de belastingplichtige de rechtmatigheid hiervan betwist omwille van een beschermd recht, waaronder de eerbiediging van het privéleven zoals gewaarborgd door artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna: EVRM).

Op grond van deze procedure dient de belastingplichtige binnen één maand aan te tonen welke specifieke gegevens onder een beschermd recht vallen. Tot die tijd worden de desbetreffende gegevens bewaard in een verzegelde omslag of als een onveranderlijke kopie door onafhankelijke ambtenaren die worden aangeduid door de minister van Financiën.

² Adv.RvS 64.422/2-3 van 27 november 2018 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 11 februari 2019 ‘houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3424/001, 142-143, opmerking 9.

7.1. Het ontworpen artikel 383, § 2, vijfde lid, van het WIB 92 bepaalt dat “wanneer het lijkt dat de gegevens waarvan een kopie is genomen, correspondentie tussen de belastingplichtige en zijn advocaat bevatten, (...) de onafhankelijke ambtenaren het advies van de stafhouder [vragen]”.

7.1.1. Uit de memorie van toelichting blijkt dat dit advies niet bindend is, maar dit blijkt niet uit de tekst van het ontworpen artikel zelf. De gemachtigde verklaarde hierover het volgende:

“Le caractère contraignant ou non de l’avis n’est en effet pas précisé dans la loi, concernant la motivation de la décision cela n’est pas non plus précisé dans la loi mais découle du principe général de motivation des actes administratifs.”

Dit antwoord volstaat niet. De tekst van het ontworpen artikel 383, § 2, vijfde lid, van het WIB 92 moet worden verduidelijkt, zodat uit de tekst zelf blijkt dat het een niet-bindend advies van de stafhouder betreft.

7.1.2 Daarnaast rijst de vraag of de tussenkomst van de stafhouder door middel van een niet-bindend advies volstaat in het licht van het hoger vermelde artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het EVRM.

Immers, het beroepsgeheim waartoe advocaten zijn gehouden, vormt een essentieel bestanddeel van het recht op eerbiediging van het privéleven. Het beroepsgeheim heeft hoofdzakelijk tot doel het fundamentele recht op eerbiediging van het privéleven te beschermen van diegene die iemand in vertrouwen neemt, soms over iets heel persoonlijks.³ Met betrekking tot de bescherming van het beroepsgeheim oordeelde het Grondwettelijk Hof in een arrest van 29 april 2021 als volgt:

“B.8.3.1. Wat de advocaat betreft, veronderstelt de effectiviteit van de rechten van verdediging van iedere rechtzoekende noodzakelijkerwijs dat een vertrouwensrelatie tot stand kan komen tussen die persoon en de advocaat die hem raad geeft en hem verdedigt. Die noodzakelijke vertrouwensrelatie kan alleen tot stand komen en behouden blijven indien de rechtzoekende de waarborg heeft dat wat hij aan zijn advocaat toevertrouwt door die laatstgenoemde niet openbaar zal worden gemaakt. Daaruit volgt dat het aan de advocaat opgelegde beroepsgeheim een fundamenteel element is van de rechten van verdediging en dus de bescherming geniet die voor de rechtzoekende voortvloeit uit de waarborgen die zijn verbonden aan het recht op een eerlijk proces.

(...)

B.8.3.4. Om te oordelen over de bestaanbaarheid, met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, van een maatregel die afbreuk kan doen aan het beroepsgeheim van de advocaat, gaat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens na of de inmenging gepaard gaat met adequate en voldoende procedurele waarborgen tegen misbruiken alsook met een daadwerkelijke controle van de procedure tot opheffing van het beroepsgeheim door een onafhankelijke en onpartijdige rechter (EHRM, 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*, § 55; 4 oktober 2018, *Leotsakos t. Griekenland*, § 37; 3 december 2019, *Kırdök e.a. t. Turkije*, §§ 50-51). In het kader van dat onderzoek controleert het Hof met name of een onafhankelijke deskundige derde, zoals een vertegenwoordiger van de Orde van advocaten, aanwezig was bij de tenuitvoerlegging van de maatregel, teneinde te vermijden dat door het beroepsgeheim

³ GwH 29 april 2021, nr. 66/2021, B.7.4-B.8.1.

gedekte documenten worden meegenomen (EHRM, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*, reeds aangehaald, § 57; 24 juli 2008, *André e.a. t. Frankrijk*, § 43; *Leotsakos t. Griekenland*, reeds aangehaald, §§ 39-40). Die waarnemer moet de bevoegdheid hebben om elke eventuele inmenging in het beroepsgeheim van de advocaat wiens kantoor wordt doorzocht, te voorkomen (EHRM, *Leotsakos t. Griekenland*, reeds aangehaald, § 40; 5 juli 2012, *Golovan t. Oekraïne*, § 63). Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens houdt eveneens rekening met de vraag of de advocaat er zelf van wordt verdacht een strafbaar feit te hebben gepleegd (EHRM, 7 juni 2007, *Smirnov t. Rusland*, § 46; *André e.a. t. Frankrijk*, reeds aangehaald, § 42).⁴

In het arrest *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal* was het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van oordeel dat in het geval van een inbreuk op het beroepsgeheim van de advocaat, de beoordeling aan de tuchtoverheid moet worden overgelaten, die de rechter kan adviseren bij zijn belangenafweging.⁵

Artikel 334 van het WIB 92 voorziet dat de bevoegde tuchtoverheid moet tussenkomen wanneer een aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden:

“Wanneer een krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315bis, eerste tot derde lid, 316 en 322 tot 324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, verzoekt de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.”

Deze bepaling is enkel van toepassing in het geval een beroepsbeoefenaar op wie een beroepsgeheim rust, dit beroepsgeheim inroept. Het is aldus enkel de beroepsbeoefenaar zelf die zich op het beroepsgeheim kan beroepen, wanneer hij wordt verzocht om informatie te verstrekken waarvan hij kennis heeft gekregen naar aanleiding van de uitoefening van zijn beroep.⁶

Overigens wordt het volgende vermeld in de memorie van toelichting:

“De situatie die hier bedoeld wordt, is het geval waarin er gegevens gekopieerd worden bij een belastingplichtige die zelf niet aan het beroepsgeheim onderworpen is.”

Ook ten aanzien van de voormelde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens moet worden aangenomen dat die enkel van toepassing is op (documenten die zich bevinden bij) de titularis van het beroepsgeheim.

⁴ GwH 29 april 2021, nr. 66/2021.

⁵ EHRM 1 december 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*, nr. 69436/10.

⁶ V. DE BRABANTER, “Controle en bewijs”, *De Fiscale Koerier* 2021, 132.

7.1.3. Uit de voorgaande analyse blijkt dat het in de voorliggende situatie van het ontworpen artikel 383, § 2, vijfde lid, van het WIB 92, waarin op verzoek van de belastingplichtige door de onafhankelijke ambtenaren om het advies van de stafhouder wordt gevraagd, niet noodzakelijk lijkt dat de stafhouder tussenkomt wanneer de administratie zich gegevens toe-eigent die correspondentie bevatten tussen de belastingplichtige en zijn advocaat. Vermits de tussenkomst van de stafhouder niet is vereist, is er *a fortiori* geen bezwaar tegen het gegeven dat, wanneer de wetgever alsnog in diens tussenkomst voorziet, het advies dat de stafhouder geeft, niet bindend is.

7.2. Wel werd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens meermaals geoordeeld dat de inbeslagname van e-mails tijdens huiszoekingen in bedrijfslokalen van een natuurlijke persoon of in de lokalen van een handelsvennootschap een inmenging uitmaakt in de uitoefening van het door artikel 8 van het EVRM gewaarborgde recht.⁷ Dergelijke inmenging kan slechts gebeuren indien dit bij wet is vastgesteld met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel, het noodzakelijk is en beantwoordt aan doelstellingen van algemeen belang. Tevens moeten de nationale wetgeving en praktijk passende en toereikende maatregelen voorzien tegen misbruik en willekeurig optreden.⁸

Bijgevolg moet worden nagegaan of door de beoordeling van de aard van de informatie over te laten aan onafhankelijke ambtenaren die worden aangeduid door de minister van Financiën, voldaan is aan de vereiste dat de inmenging gepaard gaat met adequate en voldoende procedurele waarborgen tegen misbruiken, alsook met een daadwerkelijke controle door een onafhankelijke en onpartijdige rechter.⁹

7.2.1. Gevraagd of het inderdaad de bedoeling is dat de ambtenaren zullen beoordelen of het geleverde bewijs al dan niet kan worden aanvaard, bevestigde de gemachtigde dit als volgt:

“Het is de bedoeling dat de onafhankelijke ambtenaren een eerste filter vormen om de gegevens waarvoor er geen discussie bestaat te verwijderen, om te vermijden dat de rechters overbelast worden met deze (technische) filtertaak. Voor de gegevens waarvoor er blijvende discussie bestaat, zal uiteindelijk een onafhankelijke magistraat kunnen / moeten beoordelen of de gegevens onder een beschermd recht vallen.”

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat het inderdaad in eerste instantie aan de onafhankelijke ambtenaren toekomt om het geleverde bewijs te beoordelen en aldus of er sprake is van een inmenging in het recht op het privéleven. Zoals de gemachtigde aangeeft, is er in het geval van een blijvende discussie op grond van het ontworpen artikel 383, § 2, achtste lid, van het WIB 92 de mogelijkheid om een procedure op te starten overeenkomstig het ontworpen artikel 382 van het WIB 92.

⁷ EHRM 16 december 1992, *Niemietz t. Duitsland*, nr. 13710/88; EHRM 16 april 2002, *Société Colas Est e.a. t. Frankrijk*, nr. 37971/97; EHRM 2 april 2015, *Vinci Construction en GTM Génie Civil et Services t. Frankrijk*, nr. 63629/10 en nr. 60567/10.

⁸ EHRM 4 februari 2020, *Kruglov e.a. t. Rusland*, nr. 11264/04; EHRM 25 februari 1993, *Funke t. Frankrijk*, nr. 10828/84.

⁹ Zie voormelde arresten van het EHRM in de zaken *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova t. Portugal*, *Kruglov e.a. t. Rusland* en *Funke t. Frankrijk*.

7.2.2. Vervolgens rijst de vraag of en hoe de onafhankelijkheid van de vier ambtenaren wordt gewaarborgd. De gemachtigde antwoordde in dat verband het volgende:

“De ambtenaren worden ondergebracht in een afzonderlijke cel (rechtstreeks onder de Voorzitter van de FOD Financiën), zodat de ambtenaren worden afgezonderd van de Algemene administraties (AAFisc en AABBI) die de fiscale controles uitvoeren. Door het verzwaarde beroepsgeheim van deze ambtenaren en de nietigheidssancties te voorzien wordt de afgescheiden behandeling gewaarborgd.”

In zoverre de ambtenaren die belast zijn met het onderzoek van het bewijs daadwerkelijk van de algemene administraties zijn afgescheiden, en gelet op het beroepsgeheim dat op deze ambtenaren rust, lijkt in het licht van de bescherming van het privéleven op het eerste gezicht de onafhankelijkheid van deze ambtenaren voldoende gewaarborgd. Uiteraard dient deze notie van “onafhankelijke ambtenaren” door de uitvoerende macht in de praktijk overeenkomstig en nader te worden ingevuld.

8. Het ontworpen artikel 383, § 2, achtste lid, van het WIB 92 voorziet in de mogelijkheid om de beslissing van de ambtenaren aangaande het bewijs van een beschermd recht te betwisten door het instellen van een vordering volgens de procedure vermeld in het ontworpen artikel 382 van het WIB 92. Aan de gemachtigde werd gevraagd of er een geval denkbaar is waarin de belastingplichtige na toepassing van het ontworpen artikel 383 van het WIB 92 een vordering instelt overeenkomstig het ontworpen artikel 382 van het WIB 92, waarbij de administratie reeds toegang heeft gehad tot de gegevens, die eventueel later, tijdens de procedure van het ontworpen artikel 382 van het WIB 92, dan wel tijdens een procedure ten gronde, toch nog als vertrouwelijk kunnen worden bestempeld. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Nee, op basis van art. 383, §1, 3de lid zal de administratie (met uitzondering van de onafhankelijke ambtenaren) slechts toegang hebben tot de gegevens:

[- met toestemming van de belastingplichtige, of

- na het verstrijken van de in het vorige lid bepaalde termijn zonder dat de belastingplichtige het bedoelde bewijs heeft meegedeeld, of]

- na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing, zonder dat de belastingplichtige een vordering heeft ingesteld volgens de procedure vermeld in artikel 382, of

- bij het in kracht van gewijsde gaan van de rechterlijke beslissing bedoeld in § 2, voor zover deze de consultatie van de al dan niet gezuiverde gegevens aan de administratie toestaat.

In het geval de belastingplichtige in beroep gaat tegen de beslissing van de onafhankelijke ambtenaren, hebben de controlediensten dus pas toegang tot de gegevens nadat de rechterlijke beslissing over dit beroep in kracht van gewijsde is gegaan.”

Uit de door de gemachtigde aangehaalde bepalingen blijkt dat de ambtenaren toegang krijgen tot de gegevens onder meer “*na het verstrijken van de in het vorige lid bepaalde termijn zonder dat de belastingplichtige het bedoelde bewijs heeft meegedeeld*”. Dit is aldus na één maand waarin de belastingplichtige het bewijs moet leveren. Indien de vrijgave van de gegevens in dit geval niet gepaard gaat met een uitdrukkelijke beslissing, lijkt de hypothese vermeld in het derde streepje uit het antwoord van de gemachtigde niet eens van toepassing te zijn en lijkt de administratie toch reeds toegang te hebben tot deze gegevens. In zoverre dit niet de bedoeling is, dient het voorontwerp te worden aangepast zodat de tekst ervan strookt met de bedoeling van de wetgever.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de rétablir les articles 382 et 383 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) depuis leur abrogation par l'article 34 de la loi du 15 mars 1999 'relative au contentieux en matière fiscale'.

2.1. L'avant-projet vise tout d'abord à insérer une procédure générale dans le CIR 92 pour les *contentieux* dits *de pré-taxation* (article 2 de l'avant-projet).

Il ressort de l'exposé des motifs que sont visés ici les litiges dans lesquels le contribuable conteste la légalité d'un acte d'investigation de l'administration, avant qu'une imposition ait été établie sur la base de cet acte. Les actes d'investigation qui peuvent être contestés sont ceux mentionnés au titre VII ('Établissement et perception des impôts'), chapitre III ('Investigations et contrôle') du CIR 92, tels que l'envoi d'une demande de renseignements (article 316 du CIR 92), la réalisation d'une visite sur place (article 319 du CIR 92) ou l'envoi d'une notification de présomption de fraude (article 333, alinéa 3, du CIR 92). Dans de tels cas, le contribuable peut saisir le juge fiscal. Ce dernier est compétent pour se prononcer sur les litiges relatifs à l'application d'une loi fiscale telle que visée à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32^o, du Code judiciaire (article 382, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92).

Le contribuable dispose d'un délai d'un mois pour introduire son action. Ce délai commence à courir à partir du moment où il a pris connaissance de l'acte (article 382, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92). Le délai est interrompu si le contribuable fait application de l'article 383, § 1^{er}, en projet, du CIR 92. Dans ce cas, le délai d'un mois prend cours à partir de la date de la notification de la décision sur la base de l'article 383, § 2, en projet, du CIR 92 (article 382, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92). Les délais d'investigation et d'imposition sont prolongés de la durée contentieux de pré-taxation (article 382, § 2, en projet, du CIR 92).

Cette procédure de pré-taxation en projet ne porte pas préjudice au droit du contribuable de contester des actes d'investigation conjointement à une éventuelle réclamation ultérieure ou à une action devant le juge au sujet de l'imposition établie sur la base de l'acte d'investigation. Il est ensuite prévu que la procédure inscrite à l'article 334 du CIR 92 reste d'application lorsque la personne requise se prévaut du secret professionnel (article 382, § 3, en projet, du CIR 92).

2.2. En second lieu, l'avant-projet insère dans le CIR 92 une procédure spécifique pour la problématique du « *triage* » (article 3 de l'avant-projet).

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

Lorsque l'administration retient des livres et documents sur la base de l'article 315ter du CIR 92 ou lorsque l'administration a copié des données numériques sur la base de l'article 315bis ou 319 du CIR 92, et que le contribuable en conteste la légalité au nom d'un droit protégé, les livres et registres papier sont conservés sous enveloppe scellée et les données numériques sous forme d'une copie inaltérable selon une procédure déterminée par le Roi (article 383, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92).

Le contribuable doit fournir par écrit, dans un délai d'un mois à compter de la date du procès-verbal de rétention décrivant la conservation ou la prise de copie des données, la preuve lui permettant de démontrer quelles données spécifiques sont couvertes par un droit protégé (article 383, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92). Le ministre des Finances désigne au moins quatre fonctionnaires indépendants pour effectuer les travaux préparatoires nécessaires et évaluer ces preuves (article 383, § 2, en projet, du CIR 92). Ces fonctionnaires conservent l'enveloppe scellée ou la copie inaltérable (article 383, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92) et, dans le cadre des travaux préparatoires, peuvent entendre le contribuable et les tiers avant de prendre une décision (article 383, § 2, alinéa 4, en projet, du CIR 92). Le contribuable peut contester la décision de non-acceptation d'un droit protégé dans un délai d'un mois à compter de la notification de la décision (article 383, § 2, alinéa 8, en projet, du CIR 92).

Les délais d'investigation et d'imposition sont prolongés de la durée de la procédure de triage. Cependant, le point de départ n'est pas ici la date d'introduction de l'action, mais bien la date du procès-verbal de rétention décrivant la conservation ou la prise de copie des données. Le point final est la date à laquelle les fonctionnaires chargés d'effectuer le contrôle ou l'enquête peuvent prendre connaissance des données ou la date à laquelle la décision judiciaire est passée en force de chose jugée (article 383, § 3, en projet, du CIR 92).

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. L'article 382, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92 dispose que si le contribuable fait application de la procédure mentionnée à l'article 383, § 1^{er}, en projet, du CIR 92, le délai prend cours à partir de la date de la notification de la décision visée à l'article 383, § 2, en projet, du CIR 92. La question se pose de savoir si le délai ne prend également cours qu'à ce moment pour d'autres actes d'investigation qui sont effectués dans le cadre du même contrôle, mais pour lesquels l'article 383, § 1^{er}, en projet, du CIR 92 n'est pas appliqué. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Si des actes d'investigation distincts sont réalisés et que le contribuable introduit un recours sur la base l'article 383 pour obtenir l'écartement des données obtenues sur la base d'un acte spécifique du contrôle, un nouveau délai d'un mois sera ouvert contre les mesures d'enquête réalisées dans un même contrôle sur la base de l'article 382, même si ces actes d'enquête ne sont pas ceux qui ont spécifiquement produit la rétention des données faisant l'objet de la contestation sur la base de l'article 383 CIR 92 ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions à tout le moins dans l'exposé des motifs.

Article 3

4. L'article 383, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 renvoie aux articles 315bis, 315ter et 319 du CIR 92. La question a été posée au délégué de savoir pourquoi le champ d'application de la procédure en projet n'est pas étendu aux cas visés par les articles 315, 316 et 322 à 324 du CIR 92. Le délégué a fourni la réponse suivante :

« Les articles 315bis, 315ter et 319 CIR 92 sont ceux qui permettent à l'administration de retenir des documents du contribuable sur la base de l'article 315 CIR 92, C'est donc lorsque l'administration fait usage des articles 315bis, 315ter et 319 qu'il y a un risque pour le contribuable que des documents qui ont été retenus soient en réalité des données qui devraient être protégées.

Dans l'article 316 CIR 92 par exemple il s'agit de demande de renseignements, si le contribuable estime que des informations sont protégées, il s'abstiendra de les communiquer à l'administration et ce recours est par conséquent sans intérêt.

L'article 322 CIR 92 vise à obtenir des informations de la part de tiers, la logique de la procédure de triage mise en place dans l'article 383 CIR 92 vise un contexte dans lequel l'administration retient directement des informations dans le chef du contribuable. Une procédure de triage dans le cadre de l'application de l'article 322 semble peu réaliste. Les actes d'enquête réalisés sur cette base peuvent cependant faire l'objet d'un recours sur la base de l'article 382 CIR 92.

La même logique s'applique concernant l'article 324 CIR 92 ».

5. L'article 383, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92 dispose que la preuve doit être communiquée par écrit par le contribuable au plus tard dans un délai d'un mois à compter de la date du procès-verbal de rétention décrivant la conservation ou la prise de copie des données. Il a été demandé au délégué quand le délai commence à courir s'il n'y a pas de « procès-verbal de rétention ». Le délégué a répondu en ces termes :

« De term PV van retentie is wellicht ongelukkig. Het is inderdaad niet zo dat er steeds een PV van retentie wordt opgemaakt (bv. als er geen stukken worden meegenomen onder het retentierecht). Wanneer er een kopie wordt gemaakt en de originele stukken worden achtergelaten is er geen PV van retentie maar van kopiename.

Er wordt wel in alle gevallen een PV opgemaakt ».

Dans un souci de clarté en ce qui concerne le début de ce délai, on remplacera, à l'article 383, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92, les mots « procès-verbal de rétention » par le mot « procès-verbal ».

6. L'article 383, § 2, en projet, du CIR 92 dispose que le ministre des Finances désigne au moins quatre fonctionnaires indépendants pour effectuer les travaux préparatoires nécessaires et évaluer les preuves du contribuable concernant les données spécifiques qui sont couvertes par un droit protégé.

En attribuant directement des pouvoirs non réglementaires au ministre des Finances, le législateur empiète sur la prérogative du Roi en ce qui concerne l'exécution des lois et l'organisation de l'administration générale (articles 37, 107 et 108 de la Constitution).

Les délégations de pouvoir individuel sont également dévolues en premier lieu au Roi. Le législateur est tenu de laisser au Roi le soin de les attribuer, ce dernier pouvant à son tour éventuellement laisser la matière à la discrétion du ministre des Finances ².

7. L'article 383 en projet du CIR 92 prévoit une procédure pour les cas où l'administration retient des livres et documents sur la base de l'article 315^{ter} du CIR 92 ou lorsque l'administration a copié des données numériques sur la base de l'article 315^{bis} ou 319 du CIR 92, et lorsque le contribuable en conteste la légalité en raison d'un droit protégé, dont le respect de la vie privée, tel que garanti par l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : CEDH).

Conformément à cette procédure, le contribuable doit démontrer dans un délai d'un mois quelles données spécifiques sont couvertes par un droit protégé. Jusqu'à cette date, les données concernées sont conservées dans une enveloppe scellée ou sous la forme d'une copie inaltérable par des fonctionnaires indépendants désignés par le ministre des Finances.

7.1. L'article 383, § 2, alinéa 5, en projet, du CIR 92 dispose que « lorsqu'il apparaît que les données dont une copie a été prise contiennent une correspondance entre le contribuable et son avocat, les fonctionnaires indépendants chargés de l'évaluation des données demandent l'avis du bâtonnier ».

7.1.1. Il ressort de l'exposé des motifs que cet avis n'est pas contraignant, mais ce constat n'apparaît pas dans le texte de l'article en projet même. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Le caractère contraignant ou non de l'avis n'est en effet pas précisé dans la loi, concernant la motivation de la décision cela n'est pas non plus précisé dans la loi mais découle du principe général de motivation des actes administratifs ».

Cette réponse ne suffit pas. Il convient de préciser le texte de l'article 383, § 2, alinéa 5, en projet, du CIR 92, afin qu'il ressorte du texte même que cet avis du bâtonnier est non contraignant.

7.1.2 Par ailleurs, la question se pose de savoir si l'intervention du bâtonnier par la voie d'un avis non contraignant est suffisante à la lumière de l'article 22 de la Constitution et de l'article 8 de la CEDH, précités.

² Avis C.E. 64.422/2-3 du 27 novembre 2018 sur un avant-projet devenu la loi du 11 février 2019 'portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3424/001, pp. 142-143, observation 9.

En effet, le secret professionnel auquel sont tenus les avocats est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée. Le secret professionnel vise principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée³. En ce qui concerne la protection du secret professionnel, la Cour constitutionnelle a considéré, dans un arrêt du 29 avril 2021, que :

« B.8.3.1. En ce qui concerne l'avocat, l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que le secret professionnel imposé à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense et bénéficie donc de la protection découlant, pour le justiciable, des garanties liées au droit à un procès équitable.

(...)

B.8.3.4. Pour juger de la compatibilité d'une mesure susceptible de porter atteinte au secret professionnel de l'avocat avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, la Cour européenne des droits de l'homme vérifie si l'ingérence s'accompagne de garanties procédurales adéquates et suffisantes contre les abus ainsi que d'un contrôle effectif de la procédure de levée du secret professionnel par un juge indépendant et impartial (CEDH, 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, § 55 ; 4 octobre 2018, *Leotsakos c. Grèce*, § 37 ; 3 décembre 2019, *Kırdök e.a. c. Turquie*, §§ 50-51). Dans le cadre de cet examen, la Cour contrôle notamment si un tiers expert indépendant, comme un représentant de l'Ordre des avocats, était présent lors de l'exécution de la mesure, afin d'éviter que des documents couverts par le secret professionnel soient emportés (CEDH, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, précité, § 57 ; 24 juillet 2008, *André e.a. c. France*, § 43 ; *Leotsakos c. Grèce*, précité, §§ 39-40). Cet observateur doit être investi du pouvoir de prévenir toute ingérence éventuelle dans le secret professionnel de l'avocat dont le cabinet fait l'objet d'une fouille (CEDH, *Leotsakos c. Grèce*, précité, § 40 ; 5 juillet 2012, *Golovan c. Ukraine*, § 63). La Cour européenne des droits de l'homme tient également compte de la question de savoir si l'avocat lui-même est soupçonné d'avoir commis une infraction (CEDH, 7 juin 2007, *Smirnov c. Russie*, § 46 ; *André e.a. c. France*, précité, § 42) ». ⁴

Dans l'arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, la Cour européenne des droits de l'homme a considéré que dans le cas d'une violation du secret professionnel de l'avocat, l'appréciation doit être laissée à l'autorité disciplinaire, qui peut conseiller le juge lorsqu'il procède à la mise en balance des intérêts⁵.

L'article 334 du CIR 92 prévoit que l'autorité disciplinaire compétente doit intervenir lorsque la personne requise se prévaut du secret professionnel :

« Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315bis, alinéas 1^{er} à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet

³ C.C., 29 avril 2021, n° 66/2021, B.7.4-B.8.1.

⁴ C.C., 29 avril 2021, n° 66/2021.

⁵ Cour eur. D.H. 1^{er} décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, n° 69436/10.

d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel ».

Cette disposition s'applique uniquement si un professionnel, à qui incombe un secret professionnel, invoque ledit secret. Dès lors, c'est uniquement le professionnel lui-même qui peut invoquer le secret professionnel lorsqu'il est invité à fournir des informations dont il a pris connaissance dans le cadre de l'exercice de sa profession ⁶.

Par ailleurs, l'exposé des motifs indique ce qui suit :

« La situation traitée ici est le cas dans lequel des données sont copiées auprès d'un contribuable qui n'est pas lui-même soumis au secret professionnel ».

On admettra que la jurisprudence précitée de la Cour constitutionnelle et de la Cour européenne des droits de l'homme s'applique elle aussi uniquement pour (les documents qui se trouvent chez) le titulaire du secret professionnel.

7.1.3. Il ressort de l'analyse qui précède que dans la présente situation de l'article 383, § 2, alinéa 5, en projet, du CIR 92, où à la demande du contribuable, l'avis du bâtonnier est demandé par les fonctionnaires indépendants, il ne semble pas nécessaire que le bâtonnier intervienne lorsque l'administration s'approprie des données contenant une correspondance entre le contribuable et son avocat. Dès lors que l'intervention du bâtonnier n'est pas nécessaire, il n'y a *a fortiori* pas d'objection à ce que, si le législateur prévoit encore l'intervention du bâtonnier, son avis ne soit pas contraignant.

7.2. Toutefois, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé à plusieurs reprises que la saisie de courriels lors de perquisitions dans des locaux professionnels d'une personne physique ou dans les locaux d'une société commerciale, constitue une ingérence dans l'exercice du droit garanti par l'article 8 de la CEDH ⁷. Une telle ingérence n'est possible que si elle est fixée par la loi, dans le respect du principe de proportionnalité, si elle est nécessaire et si elle répond à des objectifs d'intérêt général. La législation et la pratique nationales doivent également prévoir des mesures adéquates et suffisantes contre les abus et l'arbitraire ⁸.

Par conséquent, il convient de vérifier si, en laissant l'appréciation de la nature des informations à des fonctionnaires indépendants désignés par le ministre des Finances, il est satisfait à l'exigence selon laquelle l'ingérence doit s'accompagner de garanties procédurales adéquates et suffisantes contre les abus ainsi que d'un contrôle effectif par un juge indépendant et impartial ⁹.

⁶ V. DE BRABANTER, « Controle en bewijs », *De Fiscale Koerier* 2021, p. 132.

⁷ Cour eur. D.H. 16 décembre 1992, *Niemietz c. Allemagne*, n° 13710/88 ; Cour eur. D.H. 16 avril 2002, *Société Colas Est e.a. c. France*, n° 37971/97 ; Cour eur. D.H. 2 avril 2015, *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France*, n° 63629/10 et n° 60567/10.

⁸ Cour eur. D.H. 4 février 2020, *Kruglov e.a. c. Russie*, n° 11264/04 ; Cour eur. D.H. 25 février 1993, *Funke c. France*, n° 10828/84.

⁹ Voir arrêts précités de la Cour eur. D.H. dans les affaires *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, *Kruglov e.a. c. Russie* et *Funke c. France*.

7.2.1. À la question de savoir si l'intention est effectivement que les fonctionnaires évalueront si la preuve fournie peut ou non être admise, le délégué en a apporté la confirmation en ces termes :

« Het is de bedoeling dat de onafhankelijke ambtenaren een eerste filter vormen om de gegevens waarvoor er geen discussie bestaat te verwijderen, om te vermijden dat de rechters overbelast worden met deze (technische) filtertaak. Voor de gegevens waarvoor er blijvende discussie bestaat, zal uiteindelijk een onafhankelijke magistraat kunnen / moeten beoordelen of de gegevens onder een beschermd recht vallen ».

Il ressort de la réponse du délégué que c'est en effet aux fonctionnaires indépendants qu'il revient en première instance d'apprécier la preuve fournie et ainsi de déterminer s'il est question d'ingérence dans le droit à la vie privée. Comme l'indique le délégué, si la discussion se poursuit, il est possible de lancer, sur la base de l'article 383, § 2, alinéa 8, en projet, du CIR 92, une procédure conformément à l'article 382, en projet, du CIR 92.

7.2.2. La question se pose ensuite de savoir si et comment l'indépendance des quatre fonctionnaires est garantie. À cet égard, le délégué a répondu ce qui suit :

« De ambtenaren worden ondergebracht in een afzonderlijke cel (rechtstreeks onder de Voorzitter van de FOD Financiën), zodat de ambtenaren worden afgezonderd van de Algemene administraties (AAFisc en AABBI) die de fiscale controles uitvoeren. Door het verzwaarde beroepsgeheim van deze ambtenaren en de nietigheidssancties te voorzien wordt de afgescheiden behandeling gewaarborgd ».

Dans la mesure où les fonctionnaires chargés de l'examen de la preuve sont effectivement séparés des administrations générales, et vu le secret professionnel qui leur incombe, il semble à première vue, à la lumière de la protection de la vie privée, que l'indépendance de ces fonctionnaires soit suffisamment garantie. Il va de soi que cette notion de « fonctionnaires indépendants » devra dans la pratique être mise en conformité et précisée par le pouvoir exécutif.

8. L'article 383, § 2, alinéa 8, en projet, du CIR 92 prévoit la possibilité de contester la décision des fonctionnaires concernant la preuve d'un droit protégé, en déposant une réclamation conformément à la procédure mentionnée à l'article 382, en projet, du CIR 92. Il a été demandé au délégué s'il pourrait arriver que le contribuable, après application de l'article 383, en projet, du CIR 92, dépose une réclamation conformément à l'article 382, en projet, du CIR 92, alors que l'administration aurait déjà eu accès aux données qui, pourraient malgré tout être considérées ultérieurement comme confidentielles, pendant la procédure de l'article 382, en projet, du CIR 92, ou pendant une procédure quant au fond. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Nee, op basis van art. 383, §1, 3de lid zal de administratie (met uitzondering van de onafhankelijke ambtenaren) slechts toegang hebben tot de gegevens:

[- met toestemming van de belastingplichtige, of

- na het verstrijken van de in het vorige lid bepaalde termijn zonder dat de belastingplichtige het bedoelde bewijs heeft meegedeeld, of]

- na het verstrijken van een termijn van één maand vanaf de kennisgeving van de beslissing, zonder dat de belastingplichtige een vordering heeft ingesteld volgens de procedure vermeld in artikel 382, of

- bij het in kracht van gewijsde gaan van de rechterlijke beslissing bedoeld in § 2, voor zover deze de consultatie van de al dan niet gezuiverde gegevens aan de administratie toestaat.

In het geval de belastingplichtige in beroep gaat tegen de beslissing van de onafhankelijke ambtenaren, hebben de controlediensten dus pas toegang tot de gegevens nadat de rechterlijke beslissing over dit beroep in kracht van gewijsde is gegaan ».

Il ressort des dispositions citées par le délégué que les fonctionnaires ont accès aux données, entre autres « *après l'expiration du délai prévu à l'alinéa précédent sans que le contribuable ait communiqué la preuve visée* ». Donc, après le délai d'un mois dans lequel le contribuable doit fournir la preuve visée. Si, dans ce cas, la divulgation des données ne s'accompagne pas d'une décision expresse, l'hypothèse mentionnée dans le troisième tiret de la réponse du délégué ne semble même pas s'appliquer et l'administration semble quand même avoir accès à ces données. Si telle n'est pas l'intention, il convient d'adapter l'avant-projet afin que son texte corresponde à l'intention du législateur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE