

# SÉNAT DE BELGIQUE

---

SESSION DE 2005-2006

---

13 OCTOBRE 2005

---

**Proposition de loi modifiant l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992, en vue d'aligner les pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus sur ceux dévolus en matière de TVA**

(Déposée par M. Christian Brotcorne)

---

## DÉVELOPPEMENTS

---

Sur base de l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992, les contribuables sont tenus d'accorder aux agents de l'Administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, à leurs locaux professionnels, à l'effet de permettre à ces agents de constater la nature et l'importance de ladite activité et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce.

Cette disposition permet à l'Administration des contributions directes d'accéder à n'importe quels locaux ou terrains, professionnels ou habités, pour autant que des activités y soient effectuées ou présumées effectuées.

L'alinéa 2 de l'article 319 du Code des impôts sur les revenus dispose cependant que l'accès aux bâtiments et locaux habités et donc aux habitations particulières est subordonné à l'autorisation préalable du juge du tribunal de police et ne peut avoir lieu qu'à

# BELGISCHE SENAAAT

---

ZITTING 2005-2006

---

13 OKTOBER 2005

---

**Wetsvoorstel tot wijziging van artikel 319 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de onderzoeksbevoegdheden inzake de inkomstenbelastingen af te stemmen op de onderzoeksbevoegdheden inzake de BTW**

(Ingediend door de heer Christian Brotcorne)

---

## TOELICHTING

---

Op grond van artikel 319 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) zijn de belastingplichtigen ertoe gehouden de ambtenaren van de administratie van de directe belastingen, voorzien van hun aanstellingsbewijs en belast met het verrichten van een controle of een onderzoek betreffende de toepassing van de personenbelasting, van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet-inwoners, vrije toegang te verlenen tot hun beroepslokalen tijdens de uren dat er werkzaamheden worden uitgeoefend, teneinde die ambtenaren de mogelijkheid te verschaffen de aard en het belang van bedoelde werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te gaan van de aanwezige goederen en voorwerpen van alle aard.

Dank zij die bepaling kan de administratie van de directe belastingen zich toegang verschaffen tot alle, al dan niet voor beroepsdoeleinden gebruikte of bewoonde lokalen of terreinen, op voorwaarde dat er (vermoedelijk) werkzaamheden worden verricht.

In artikel 319, tweede lid, van het WIB 1992, wordt echter gesteld dat de toegang tot bewoonde gebouwen en lokalen — waarmee dus particuliere woningen worden bedoeld —, de voorafgaande toestemming van de politierechter vereist, en dat het toegangsrecht

partir de cinq heures du matin jusqu'à neuf heures du soir (1). L'accès à une habitation privée n'est en outre accordé que dans des circonstances exceptionnelles, lorsqu'il existe de graves présomptions qu'on y effectue du travail au noir (2).

Les fonctionnaires qui accèdent à une habitation privée sans avoir préalablement obtenu l'autorisation du juge dépassent leurs compétences. Les renseignements obtenus sont de ce fait illégaux et ne peuvent être utilisés à titre de preuve (3).

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, toute personne qui exerce une activité économique a l'obligation d'accorder aux agents contrôleurs munis de leur commission, à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès aux locaux professionnels où elle exerce son activité, afin de leur permettre notamment d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent (4).

Le droit d'accès aux bâtiments ou locaux habités ne peut être exercé qu'entre cinq heures du matin et neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police, de la même manière qu'en matière d'impôts directs.

La question s'est posée de savoir si les fonctionnaires fiscaux peuvent eux-mêmes se mettre à la recherche de livres et de documents dans les locaux visités, ou s'ils ont uniquement le droit de demander la production de certains livres et documents (5). En d'autres termes, le droit d'accéder aux locaux implique-t-il le droit de fouiller les lieux, c'est-à-dire de « perquisitionner » ?

S'il est traditionnellement enseigné que le libre accès aux locaux professionnels n'implique pas un droit de perquisition (6), la cour d'appel d'Anvers (7) a néanmoins dit pour droit qu'au cours d'une enquête fiscale, les compétences des fonctionnaires fiscaux, dans le cadre du droit d'accès aux locaux sur pied de l'article 319 du CIR 1992, sont plus limitées que celles des membres des services judiciaires dans l'exécution d'un mandat de perquisition, étant donné que les agents du fisc n'ont pas la compétence, après avoir accédé aux locaux concernés, d'y examiner sans plus n'importe quels documents, mais seulement les docu-

alleen van vijf uur 's ochtends tot negen uur 's avonds mag worden uitgeoefend (1). Bovendien is de toegang tot een particuliere woning alleen toegelaten in uitzonderlijke omstandigheden, indien er ernstige redenen zijn om aan te nemen dat er zwartwerk wordt verricht (2).

Ambtenaren die een particuliere woning betreden zonder de voorafgaande toestemming van de rechter, overschrijden hun bevoegdheid. De aldus verkregen inlichtingen zijn bijgevolg onwettig en kunnen niet als bewijsmateriaal worden gebruikt (3).

Volgens het BTW-Wetboek moet eenieder die een economische activiteit uitoefent, aan de controlerende ambtenaren die in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs vrije toegang verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend, en wel op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, teneinde hen meer bepaald in staat te stellen alle boeken en stukken die zich aldaar bevinden te onderzoeken (4).

Tot bewoonde woningen of lokalen hebben de ambtenaren evenwel slechts toegang tussen vijf uur 's ochtends en negen uur 's avonds, en uitsluitend met de machtiging van de politierechter. Op dat stuk is er dus geen verschil met de regeling inzake de inkomstenbelastingen.

De vraag is gerezen of de belastingambtenaren in de geïnspecteerde lokalen zelf op zoek mogen gaan naar boeken en stukken dan wel of ze alleen het recht hebben te vragen dat hen bepaalde boeken en stukken worden overgelegd (5). Houdt het toegangsrecht tot de lokalen met andere woorden ook het recht in om de ruimte te doorzoeken, wat neerkomt op het doen van een huiszoeking ?

Hoewel vanouds wordt gesteld dat het recht op vrije toegang tot lokalen waar een beroepsactiviteit wordt uitgeoefend geen recht tot huiszoeking inhoudt (6), heeft het hof van beroep te Antwerpen (7) voor recht gezegd dat de bevoegdheden van de belastingambtenaren bij een fiscaal onderzoek in het kader van het toegangsrecht tot de lokalen op grond van artikel 319 van het WIB 1992 beperkter zijn dan de bevoegdheden waarover de leden van de gerechtelijke diensten beschikken wanneer zij een huiszoekingsbevel uitvoeren; de belastingambtenaren zijn immers, nadat ze de betrokken lokalen hebben betreden, niet bevoegd

(1) Com. I.R./92, n° 319/11.

(2) Voir, *Doc. parl.*, Chambre, 1980-81, n° 716/1, p. 2; Com. I.R./92, n° 319/12.

(3) Liège, 20 février 2002, *Le Courrier fiscal*, 2002, p. 304.

(4) Voir article 63, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du Code de la TVA

(5) M-P. Donea, « En matière de TVA à l'administration fiscale peut perquisitionner », *L'Echo* du 8 juin 2004.

(6) S. Van Crombrugge, « *Genste Geschiften: De fiscale controle* », Biblo, 1993, p. 208; Com. I.R./92, n° 319/2.

(7) Anvers, 13 mars 2001, *Cour. Fisc.*, 2001, p. 187.

(1) Com. IB 92, nr. 319/11.

(2) Zie, *Parl. St.*, Kamer, 1980-81, nr. 716/1, blz. 2; Com. IB 92, nr. 319/12.

(3) Luik, 20 februari 2002, *Le Courrier fiscal*, 2002, blz. 304.

(4) Zie artikel 63, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek.

(5) M-P. Donea, « *En matière de TVA à l'administration fiscale peut perquisitionner* », *L'Echo*, 8 juni 2004.

(6) S. Van Crombrugge, « *Genste Geschiften: De fiscale controle* », Biblo, 1993, blz. 208; Com. IB 92, nr. 319/2.

(7) Antwerpen, 13 maart 2001, *Fisc. Koer.*, 2001, blz. 187.

ments dont ils ont préalablement demandé la présentation (1).

« En l'espèce, il ressortait du dossier administratif que les fonctionnaires fiscaux, à peine arrivés sur les lieux — un restaurant — avaient procédé d'initiative à l'examen de divers documents sans qu'ils aient demandé à se les faire communiquer, de sorte que la Cour en a conclu que les documents n'avaient pas été communiqués spontanément par le contribuable, mais étaient entrés en possession du fisc suite à des abus de pouvoir de la part des fonctionnaires instrumentants. La cour d'appel d'Anvers décida par conséquent que les documents ainsi obtenus l'avaient été irrégulièrement et annula l'imposition qui avait été enrôlée sur la base desdits documents » (2).

« Le droit d'accéder aux locaux professionnels ne permet donc pas aux agents du fisc d'ouvrir d'autorité des armoires ou des tiroirs, ni d'emporter des documents à leur gré, d'aller fouiller dans la mallette du comptable de l'entreprise présent sur place le jour du contrôle, ou dans le sac de la secrétaire de direction, ni d'éplucher l'ensemble des dossiers commerciaux présents sur les lieux ... » (3).

Cet enseignement est généralement étendu par la doctrine aux contrôles effectués en matière de taxe sur la valeur ajoutée (4).

Dans son arrêt du 16 décembre 2003 (5), la Cour de cassation a cependant considéré que les modalités du pouvoir d'investigation offert aux agents contrôleurs en matière de contributions directes étaient fondamentalement différentes de celles s'imposant aux agents contrôleurs TVA.

La Cour de cassation était appelée à se prononcer sur la question de savoir si les agents contrôleurs TVA peuvent eux-mêmes se mettre à la recherche de livres et de documents dans les locaux qu'ils visitent ou s'ils ont uniquement le droit de solliciter la production des livres et documents.

Selon la Cour, le droit de demander la production de documents découle déjà de l'article 61, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA. L'article 63, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, vise par contre à conférer aux agents contrôleurs un pouvoir d'investigation qu'ils ne peuvent emprunter à l'article 61.

(1) M-P. Donea, *op. cit.*, *L'Echo* du 8 juin 2004.

(2) M-P. Donea, *ibid.*, *L'Echo* du 8 juin 2004.

(3) F. Koning, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus 2003-2004*, Kluwer, 2003, p. 164.

(4) M-P. Donea, *ibid.*, *L'Echo* du 8 juin 2004.

(5) Cass. 16 décembre 2003, *FJF*, n° 2004/117.

ongeacht welk stuk te onderzoeken, maar moeten zich beperken tot de stukken waarvan ze voorafgaandelijk de overlegging hebben gevraagd (1).

« En l'espèce, il ressortait du dossier administratif que les fonctionnaires fiscaux, à peine arrivés sur les lieux — un restaurant — avaient procédé d'initiative à l'examen de divers documents sans qu'ils aient demandé à se les faire communiquer, de sorte que la Cour en a conclu que les documents n'avaient pas été communiqués spontanément par le contribuable, mais étaient entrés en possession du fisc suite à des abus de pouvoir de la part des fonctionnaires instrumentant. La cour d'appel d'Anvers décida par conséquent que les documents ainsi obtenus l'avaient été irrégulièrement et annula l'imposition qui avait été enrôlée sur la base desdits documents. » (2).

« Le droit d'accéder aux locaux professionnels ne permet donc pas aux agents du fisc d'ouvrir d'autorité des armoires ou des tiroirs, ni d'emporter des documents à leur gré, d'aller fouiller dans la mallette du comptable de l'entreprise présent sur place le jour du contrôle, ou dans le sac de la secrétaire de direction, ni d'éplucher l'ensemble des dossiers commerciaux présents sur les lieux ... » (3).

De rechtsleer breidt die lering doorgaans uit tot de controles die in het raam van de belasting over de toegevoegde waarde worden uitgevoerd (4).

Het Hof van Cassatie heeft in een op 16 december 2003 gewezen arrest (5) evenwel geoordeeld dat de onderzoeksbevoegdheid die is toegekend aan de ambtenaren die de controle op de directe belastingen uitvoeren, een fundamenteel andere invulling heeft dan die welke is verleend aan de ambtenaren die controles uitvoeren in het raam van de belasting over de toegevoegde waarde.

Het Hof van Cassatie moest zich uitspreken over de vraag of de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren, zelf in de bezochte lokalen op zoek mogen gaan naar boeken en stukken dan wel of ze alleen het recht hebben om te vragen dat hen bepaalde boeken en stukken worden overgelegd.

Volgens het Hof vloeit het recht om te verzoeken bepaalde stukken over te leggen reeds voort uit artikel 61, § 1, 1<sup>o</sup>, van het BTW-Wetboek. Anderzijds, aldus het Hof, beoogt artikel 63, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van hetzelfde Wetboek aan de bevoegde ambtenaren een onderzoeksbevoegdheid te verlenen die zij niet uit artikel 61, § 1, eerste lid, van dat Wetboek kunnen putten.

(1) M-P. Donea, *op. cit.*, *L'Echo*, 8 juni 2004.

(2) M-P. Donea, *ibid.*, *L'Echo*, 8 juni 2004.

(3) F. Koning, « *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus* » 2003-2004, Kluwer, 2003, blz. 164.

(4) M-P. Donea, *ibid.*, *L'Echo*, 8 juni 2004.

(5) Cass. 16 décembre 2003, *FJF*, nr. 2004/117.

La Cour a ainsi conclu que les agents contrôleurs TVA ont le droit, à l'occasion de visites des locaux professionnels, de vérifier quels livres et documents se trouvent dans les locaux où l'activité est exercée, ainsi que de contrôler les livres et documents qu'ils y trouvent, sans devoir préalablement en demander la production. Les agents de la TVA peuvent par conséquent rechercher eux-mêmes les documents.

Par contre, toujours selon la Cour de cassation, ce principe ne s'applique pas dans le domaine des impôts sur les revenus en raison d'une formulation différente du texte légal. En effet, contrairement à l'article 63, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de la TVA, l'article 319, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 1992 n'accorde pas aux fonctionnaires des contributions directes le libre accès aux locaux professionnels « aux fins de leur permettre d'examiner les livres et documents qui s'y trouvent ».

Cette interprétation n'est pas sans conséquence sur les modalités dont disposent les fonctionnaires fiscaux pour mener à bien leur mission de lutte contre la fraude fiscale suite notamment au processus de modernisation entrepris au sein du SPF Finances.

En effet, dans le cadre de la réforme des administrations fiscales, dénommée «Coperfin», tant la structure que l'organisation et le fonctionnement de l'administration seront déterminés non plus en fonction du type d'impôt à contrôler mais bien en tenant du compte de la catégorie de contribuables qui y sont assujettis.

C'est ainsi qu'à terme, l'entité « Impôts & Recouvrement » du SPF Finances comprendra un pilier « Particuliers », « PME » et « Grandes entreprises » compétent aussi bien en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de TVA. L'objectif étant la mise en œuvre d'un dossier « unique » par contribuable géré par un seul agent au sein de l'un de ces piliers.

Il semble dès lors opportun que, dans un souci de simplification administrative, chaque fonctionnaire fiscal, devant procéder à des investigations à l'égard d'un même contribuable, puisse disposer d'un même pouvoir d'investigation dans l'exercice de ses fonctions sans devoir opérer une distinction selon que ses investigations se déroulent soit dans le cadre d'une procédure en matière d'impôt sur les revenus, soit en matière de TVA ou conjointement.

En effet, selon que l'administration fiscale prend possession de documents sans l'accord du contribu-

De conclusie van het Hof luidt dan ook dat de ambtenaren die bevoegd zijn om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde te controleren, het recht hebben om, tijdens uitgevoerde visitaties aan de bedrijfslokalen, na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantreffen, te onderzoeken, zonder dat zij vooraf om de overlegging van die boeken en stukken hoeven te verzoeken. De met de BTW-controles belaste ambtenaren kunnen bijgevolg zelf de stukken zoeken.

Nog steeds volgens het Hof van Cassatie is dat beginsel, gelet op een andersoortige formulering van de desbetreffende wettekst, daarentegen niet van toepassing in het domein van de inkomstenbelastingen. In tegenstelling tot artikel 63, eerste lid, van het BTW-Wetboek, verleent artikel 319, eerste lid, van het WIB 1992 de administratie der directe belastingen immers geen vrije toegang tot beroepslokalen « ten-einde hen in staat te stellen de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevinden. ».

Inzonderheid na het moderniseringsproces dat binnen de FOD Financiën heeft plaatsgevonden, kan die interpretatie niet zonder gevolg blijven voor de nadere voorwaarden waaronder de belastingambtenaren hun opdracht inzake de bestrijding van de belastingfraude tot een goed einde kunnen brengen.

In het raam van de (onder de benaming «Coperfin») doorgevoerde hervorming van de belastingadministraties zullen immers zowel de structuur, de organisatie als de werking van de administratie niet langer worden bepaald op grond van het type te controleren belasting, maar wel op grond van de categorie van belastingplichtigen die daaraan onderworpen zijn.

Zo zal de entiteit « Belastingen en Invordering » van de FOD Financiën op termijn een pijler « Particulieren », « KMO's » en « Grote ondernemingen » omvatten, die zowel inzake inkomstenbelastingen als inzake BTW bevoegd zal zijn. Daarbij staat de doelstelling voorop om per belastingplichtige één enkel dossier aan te leggen dat dan door één ambtenaar binnen een van die pijlers wordt beheerd.

Vanuit het streven naar administratieve vereenvoudiging, lijkt het dan ook wenselijk dat iedere belastingambtenaar, die onderzoek naar eenzelfde belastingplichtige moet uitvoeren, bij de uitoefening van zijn bevoegdheden over eenzelfde onderzoeksbevoegdheid zou beschikken, zonder dat enig onderscheid hoeft te worden gemaakt al naargelang zijn onderzoek op een procedure inzake inkomstenbelastingen of inzake BTW dan wel op beide materies samen betrekking heeft.

Als de belastingadministratie immers stukken in bezit neemt zonder instemming van de belasting-

ble, dans un cas, les preuves obtenus seront considérées comme illégales et ne pourront être utilisées à des fins de taxation alors que dans l'autre, elles seront considérées comme valablement recueillies.

La présente proposition vise à aligner les pouvoirs d'investigation dont dispose le fonctionnaire fiscal en matière d'impôts sur les revenus sur ceux dévolus en matière de TVA. Ainsi, à l'occasion de visites des locaux professionnels, ce dernier pourra non seulement vérifier quels livres et documents se trouvent dans les locaux où l'activité est exercée, mais également examiner les livres et documents qui s'y trouvent, sans devoir préalablement en demander la production.

Christian BROTCORNE.

\*  
\* \*

## PROPOSITION DE LOI

—————

Article 1<sup>er</sup>

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

L'article 319, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 est complété comme suit :

« ainsi que d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent. ».

12 juillet 2005.

Christian BROTCORNE.

plichtige, zullen de kwestieuze bewijsstukken in het ene geval als onwettig verkregen worden aangemerkt en onbruikbaar zijn om een belastingheffing te vorderen, terwijl ze in het andere geval als regelmatig verkregen zullen worden beschouwd.

Dit wetsvoorstel strekt ertoe de onderzoeksbevoegdheden waarover de belastingambtenaar inzake inkomstenbelastingen beschikt, af te stemmen op die welke worden verleend inzake BTW-controles. Op die manier zal die ambtenaar, bij visitaties aan bedrijfslokalen, niet alleen kunnen nagaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend, maar tevens de boeken en stukken die hij aldaar aantreft, mogen onderzoeken, zonder dat hij vooraf om de overlegging van die boeken en stukken hoeft te verzoeken.

\*  
\* \*

## WETSVOORSTEL

—————

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

Artikel 319, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt aangevuld als volgt :

« alsmede alle boeken en stukken die zich aldaar bevinden, te onderzoeken. ».

12 juli 2005.