

Numéro du rôle : 6964
Arrêt n° 104/2019 du 27 juin 2019

ARRÊT

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 319, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et à l'article 63, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 13 juin 2018 en cause de la SA « X » contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 27 juin 2018, le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 319, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée violent-ils les articles 15 et 22 de la Constitution belge, combinés ou non avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, dans le sens où une autorisation conférée par le juge (de police), faisant seulement référence à une demande non étayée au minimum par des faits concrets, ne comporte aucune motivation ou au moins aucune motivation de la part du juge lui-même pour effectuer une visite dans des bâtiments ou locaux habités ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « X », assistée et représentée par Me M. Crommen, avocat au barreau d'Anvers;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me K. Maenhout, avocat au barreau d'Anvers.

Par ordonnance du 20 mars 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 24 avril 2019 et l'affaire mise en délibéré.

À la suite des demandes des parties à être entendues, la Cour, par ordonnance du 24 avril 2019, a fixé l'audience au 15 mai 2019.

À l'audience publique du 15 mai 2019 :

- ont comparu :
 - . Me J. Van Eyndhoven, avocat au barreau d'Anvers, *loco* Me M. Crommen, pour la SA « X »;
 - . Me B. Karaca, avocat au barreau d'Anvers, *loco* Me K. Maenhout, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

L'Inspection spéciale des impôts a mené au sujet de la SA « X », partie demanderesse devant le juge *a quo*, une enquête se rapportant aux années de revenus 2013 à 2015. Elle a demandé au juge de police de lui accorder des autorisations de visites, conformément à l'article 319 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et à l'article 63 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA). Le 5 octobre 2016, le juge de police a accordé des autorisations de visites portant notamment sur le siège social de la SA « X » et sur le logement privé de H.V. et E. V.P, tous deux administrateurs de cette société. Les visites ont eu lieu le 17 octobre 2016.

Le 17 juin 2017, la SA « X » a introduit une procédure devant le Tribunal de première instance d'Anvers, division Anvers, pour contester la légalité des visites précitées. Elle invoque une violation des articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le Tribunal constate que la Cour constitutionnelle a jugé, par son arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017, que, dans le cadre strict exposé dans cet arrêt, l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 et l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA sont compatibles avec les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Selon le Tribunal, la question se pose de savoir si ce cadre strict vaut également pour une autorisation donnée par le juge de police, comme dans le cas d'espèce.

Le Tribunal renvoie ensuite aux arrêts de la Cour constitutionnelle n° 171/2008 du 3 décembre 2008 et n° 10/2011 du 27 janvier 2011. Selon lui, la partie demanderesse soulève à juste titre la question de savoir s'il n'y a pas lieu de motiver la demande d'autorisation soumise au juge de police, ainsi que l'autorisation en soi, à titre de garantie minimale du respect des articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Le Tribunal constate à cet égard que, dans sa demande d'autorisation des visites, l'Inspection spéciale des impôts n'a pas indiqué quels éléments ou présomptions avaient concrètement donné lieu à cette demande. Le juge de police ne pouvait dès lors pas motiver concrètement pourquoi il accordait la demande. La simple introduction de la demande aurait suffi pour accorder l'autorisation, puisque le juge de police n'a même pas entendu l'Inspection spéciale des impôts sur la raison concrète de la demande.

Le Tribunal peut certes comprendre que tant la demande d'autorisation que l'autorisation à proprement parler soient soustraites au contradictoire préalable. Il n'en demeure pas moins que des garanties suffisantes doivent être offertes pour assurer une protection minimale des droits fondamentaux précités. En ce qui concerne la visite du siège social, l'arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017 semble apporter une réponse adéquate puisqu'il expose les lignes directrices pour réaliser une visite de locaux professionnels. En ce qui concerne la visite du logement privé des administrateurs de la SA « X », le Tribunal de première instance estime qu'il est nécessaire de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La SA « X », partie demanderesse devant le juge *a quo*, constate que les dispositions en cause confèrent à l'administration fiscale le droit de procéder à une visite dans « des bâtiments ou des locaux habités ». Une telle visite constitue une ingérence dans le droit à l'inviolabilité du domicile, qui doit dès lors satisfaire aux conditions fixées aux articles 15 et 22 de la Constitution et à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.1.2. Selon la SA « X », la décision de renvoi établit clairement que les prescriptions des dispositions en cause n'ont pas été respectées. Comme le juge *a quo* l'a constaté, l'autorisation de visite était en effet accordée automatiquement. De plus, l'administration fiscale a indiqué dans sa demande d'autorisation qu'elle envisageait de rechercher des informations dans le logement privé des administrateurs de la société concernée, alors que les dispositions en cause exigent que l'on présume que « des activités pertinentes sur le plan fiscal sont déployées » dans le logement privé. Dans la mesure où les prescriptions légales régissant la visite n'ont donc pas été respectées, les droits fondamentaux cités dans la question préjudicielle sont violés. En outre, cette circonstance constitue également une violation de la proportionnalité requise entre l'infraction et le but poursuivi. Le législateur a toutefois noté, dans les travaux préparatoires des dispositions en cause, qu'une visite fiscale dans un logement privé doit être tout à fait exceptionnelle. La SA « X » ajoute que dans d'autres matières, le législateur a soustrait au juge de police l'évaluation préalable d'une demande d'autorisation de visite pour l'attribuer au juge d'instruction, étant donné que le juge de police ne serait pas le « magistrat le plus indiqué » pour cette tâche.

À la lumière de ce qui précède, la SA « X » demande à la Cour de dire pour droit que les dispositions en cause violent les articles 15 et 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, « dans l'application ou dans l'interprétation selon laquelle il n'est pas nécessaire que toutes les conditions prescrites par les dispositions fiscales y afférentes aient été respectées, et/ou dans l'application ou dans l'interprétation selon laquelle l'autorisation de visite dans des bâtiments ou locaux habités peut être automatiquement accordée sur simple demande, motivée ou non, de l'administration fiscale, et/ou dans l'application ou dans l'interprétation selon laquelle l'autorisation de visite dans des bâtiments ou locaux habités ne doit pas être motivée par le juge de police lui-même ».

A.1.3. La SA « X » affirme par ailleurs qu'il peut certes être admis par principe que l'intervention préalable du juge de police, qui autorise l'administration fiscale à procéder à une visite dans un logement privé, constitue une garantie contre des pratiques abusives ou arbitraires. Il est toutefois requis que ce juge apprécie correctement si la demande d'autorisation qui lui est soumise répond aux conditions énoncées par les dispositions fiscales visées. Dans le cas d'espèce, il serait cependant établi que cette appréciation effectuée par le juge de police a été insuffisante, en droit comme en fait.

Les dispositions constitutionnelles et conventionnelles citées dans la question préjudicielle exigent que les intéressés bénéficient d'un contrôle juridictionnel effectif et total, en fait comme en droit, de la régularité de la décision du juge de police accordant l'accès aux locaux habités ainsi que – le cas échéant – de toutes les mesures qui ont été prises sur la base de l'autorisation irrégulière. Seule une telle possibilité de recours permet que la condition de proportionnalité soit respectée. Selon la jurisprudence et la doctrine en matière fiscale, les possibilités de défense pour les intéressés et l'étendue d'une telle défense seraient floues.

À la lumière de ce qui précède, la SA « X » demande à la Cour de dire pour droit que les dispositions en cause violent les articles 15 et 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, lus ou non en combinaison avec l'article 6 de la même Convention, « dans l'application ou dans l'interprétation selon laquelle elles ne permettent pas au juge (*a quo*) d'apprécier, en ayant pleine juridiction, en fait comme en droit, la demande d'autorisation de l'administration fiscale et/ou l'autorisation donnée par le juge de police de procéder à une visite dans des bâtiments ou locaux habités », de même que « dans l'application ou dans l'interprétation selon laquelle elles ne permettent pas au juge (*a quo*) d'apprécier, en ayant pleine juridiction, en fait comme en droit, les mesures qui ont été prises après ou sur la base de l'autorisation éventuellement irrégulière du juge de police (de procéder à une visite dans des bâtiments ou locaux habités) ».

A.2.1. Le Conseil des ministres souligne que l'Inspection spéciale des impôts a repris explicitement dans sa demande d'autorisation les motifs justifiant les visites. Le juge de police a repris cette motivation dans son ordonnance d'autorisation et a jugé, après la production des pièces et l'audition de l'Inspection spéciale des impôts, que des motifs suffisants justifient la demande d'autorisation.

Le juge *a quo* donne donc une interprétation erronée à la demande d'autorisation et à l'ordonnance du juge de police. De plus, il n'a pas tenu compte du fait que le contribuable a été suffisamment informé, avant l'ingérence autorisée dans la vie privée de ses administrateurs délégués.

A.2.2. Le Conseil des ministres affirme que les dispositions en cause n'imposent pas de conditions auxquelles l'autorisation doit satisfaire. Ces dispositions devraient toutefois être lues conjointement avec les autres dispositions du CIR 1992 qui se rapportent aux pouvoirs d'investigation du fisc, et qui doivent être interprétées à la lumière de la jurisprudence existante.

Le juge de police intervient préalablement à la visite. L'autorisation qu'il octroie est spécifique : elle concerne une enquête déterminée, vise une habitation déterminée et ne vaut que pour les personnes au nom desquelles l'autorisation est accordée. Cette procédure n'est pas contradictoire parce qu'une visite s'avérerait inutile si le contribuable en était informé au préalable et pouvait faire disparaître des documents à charge. Lorsqu'il octroie l'autorisation, le juge de police doit clairement indiquer sur quoi il se base pour ce faire. Si la motivation de l'administration suffit, il peut se contenter de la reprendre. De plus, le contribuable dispose de la possibilité de faire contrôler *a posteriori*, par le tribunal civil, dans le cadre d'un litige de prétaxation, l'autorisation et le déroulement de la visite, et de mener à ce sujet un débat contradictoire. L'autorisation de visite fait donc l'objet de deux contrôles juridictionnels qui offrent des garanties suffisantes quant à la sauvegarde des droits fondamentaux.

A.2.3. Le Conseil des ministres insiste encore sur le fait que le juge du fond doit toujours examiner concrètement si une autorisation est suffisamment motivée. C'est le cas lorsqu'il peut évaluer la juste mesure des éléments sur lesquels repose la décision envisagée et lorsqu'il a l'occasion de les réfuter. L'on ne saurait attendre de l'administration qu'elle reprenne déjà en détail les preuves de la fraude fiscale dans sa demande d'autorisation. Si tel était le cas, une enquête supplémentaire ou une visite ne serait en effet plus nécessaire. Selon la Cour de cassation, on pourrait déduire la motivation suffisante de la lecture des mentions figurant dans la demande d'autorisation en combinaison avec celles qui figurent dans l'autorisation proprement dite.

Dans le cas d'espèce, l'autorisation fait référence à la demande de visite, dont le contribuable a pris connaissance dans le cadre de la publicité de l'administration. Au même moment même où l'autorisation de visite a été délivrée, l'intéressé a été informé de tous les indices de fraude que l'administration avait constatés à son égard, et qui, selon le juge de police, servent de justification pour délivrer une autorisation. L'intéressé a donc pris connaissance de tous les éléments auxquels le juge de police renvoie dans son autorisation et a pu formuler une défense détaillée contre la visite. Le juge *a quo* estime donc à tort que la demande et l'autorisation ne sont pas motivées. Il ajoute aussi à tort que le juge de police n'a pas entendu l'Inspection spéciale des impôts sur les faits concrets, étant donné que l'autorisation se réfère à la justification verbale donnée à ce sujet.

A.2.4. En ce qui concerne le contrôle des dispositions en cause au regard de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, le Conseil des ministres affirme que la Cour européenne des droits de l'homme a jugé à plusieurs reprises, dans le cadre de visites effectuées par des autorités de la concurrence, qu'une visite ne nécessite pas d'autorisation judiciaire préalable. Dans pareil cas, il faut que le juge puisse procéder à un contrôle effectif *a posteriori*. Celui-ci doit apprécier concrètement la proportionnalité de la visite, en tenant compte de son opportunité, de sa durée et de son étendue. Par son arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017, la Cour a déjà confirmé que l'ordre juridique belge prévoit un contrôle juridictionnel effectif *a posteriori*.

A.2.5. Le Conseil des ministres conclut que les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, dans l'interprétation selon laquelle elles ne dispensent pas le juge de police de l'obligation de motiver l'autorisation de visite de façon à ce que le contribuable puisse prendre connaissance de tous les éléments et évaluations qui ont conduit à l'autorisation et des modalités qu'il a fixées, afin qu'une procédure contradictoire avec contrôle juridictionnel effectif et dans le respect des droits de la défense puisse avoir lieu. Il souligne une fois encore qu'il n'est cependant pas nécessaire que l'autorisation reproduise tous les éléments factuels de la demande lorsque le contribuable est informé, au moment de l'autorisation, des éléments de fait qui ont conduit à l'octroi de l'autorisation et auxquels cette autorisation fait référence.

A.3.1. La SA « X » constate que le Conseil des ministres conteste l'exactitude de la décision de renvoi lorsqu'il soutient que le juge de police a effectivement entendu l'administration fiscale et s'est effectivement basé sur des pièces pour accorder l'autorisation de visite. La Cour serait cependant liée par l'hypothèse décrite dans la décision de renvoi.

Dans la mesure où la Cour aurait quand même des doutes quant à l'exactitude de la décision de renvoi, la SA « X » demande que la Cour ordonne des mesures d'instruction en vue d'examiner les faits allégués par le Conseil des ministres.

A.3.2. La SA « X » relève en outre que, le Conseil des ministres n'a aucunement tenu compte, dans son mémoire, ni des conditions légales à respecter dans le cadre de la visite d'un logement privé, ni du fait que l'administration fiscale n'a pas respecté ces conditions et que le juge de police n'y a pas davantage prêté attention.

La SA « X » constate que le Conseil des ministres reconnaît la nécessité d'un contrôle *a posteriori* de la visite. Contrairement à ce que laisse entendre le Conseil des ministres, la doctrine et la jurisprudence en matière fiscale ne seraient pas unanimes sur cette question. C'est justement cette imprécision quant au statut juridique des intéressés et quant à la question de savoir si l'autorisation accordée par le juge de police peut en soi faire l'objet d'un contrôle par le juge qui réduit le degré de protection juridique et est contraire aux articles 15 et 22 de la Constitution et à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, lus ou non en combinaison avec l'article 6 de la même Convention.

A.3.3. La SA « X » répète que les droits fondamentaux des intéressés ne sont sauvegardés que si ceux-ci peuvent bénéficier d'un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la décision du juge de police autorisant l'accès aux locaux habités, ainsi que des mesures prises sur la base de l'autorisation irrégulière. Ce contrôle juridictionnel effectif va au-delà de la disponibilité de tous les renseignements que l'on peut extraire du dossier pour permettre un contrôle *a posteriori*. Ce contrôle doit aussi exister de manière effective, ce qui est pour le moins ambigu dans l'ordre juridique belge. Le problème qui se pose de façon plus générale, c'est l'absence de réglementation légale habilitant le juge du fond à exercer ce contrôle en ce qui concerne la décision du juge de police.

En tout cas, une autorisation de visite accordée par le juge de police ne permettrait pas à l'administration fiscale d'exercer des pressions sur les intéressés. Les lignes directrices, telles que celles que la Cour a exposées pour la visite d'un local professionnel dans son arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017, s'appliquent également en ce qui concerne la visite d'un logement privé.

A.4. Le Conseil des ministres souligne qu'il appartient au juge du fond, dans le cadre de son contrôle juridictionnel effectif, d'apprécier sur la base de tous les faits si une autorisation donnée par le juge de police satisfait aux garanties légales. Si tel n'est pas le cas, il lui suffit de déclarer la visite domiciliaire non valable et il est superflu de poser une question préjudicielle. Une unique motivation insuffisante d'une ordonnance par un juge de police ne suffit pas pour conclure que l'article 319 du CIR 1992 ou l'article 63 du Code de la TVA violent la Constitution.

Le Conseil des ministres relève ensuite que la SA « X » pose à la Cour des questions supplémentaires dans lesquelles elle invoque de prétendues violations qui ne font pas l'objet de la question préjudicielle posée par le juge *a quo*. Cette dernière question se limite à celle de savoir dans quelle mesure l'autorisation du juge de police doit être motivée. Les questions préjudicielles supplémentaires seraient dès lors irrecevables.

- B -

B.1. La question préjudicielle concerne l'article 319, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et l'article 63, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA).

B.2.1. L'article 319 du CIR 1992 dispose :

« Les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où les personnes morales exercent leurs activités tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents d'une part 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 que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport et d'autre part d'examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux précités.

Les agents de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont chargés de la même mission, réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1er et où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police.

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

B.2.2. L'article 63 du Code de la TVA dispose :

« Toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder, à tout moment et sans avertissement préalable, le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités à contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et munis de leur commission :

1° d'examiner tous les livres et documents qui s'y trouvent;

2° de vérifier, au moyen du matériel utilisé et avec l'assistance de la personne requise, la fiabilité des informations, données et traitements informatiques, en exigeant notamment la communication de documents spécialement établis en vue de présenter les données enregistrées sur les supports informatiques sous une forme lisible et intelligible;

3° de constater la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et le personnel qui y est affecté, ainsi que des marchandises et tous les biens qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

Sont notamment des locaux où une activité est exercée, les bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et les terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts.

Ces agents peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa précédent et où sont effectuées ou sont présumées être effectuées des opérations visées par le présent Code. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police.

Ils peuvent également arrêter et visiter à tout moment, sans avertissement préalable, tous moyens de transport, y compris les conteneurs, utilisés ou présumés être utilisés pour effectuer des opérations visées par le Code, en vue d'examiner les biens et les livres et documents transportés ».

B.2.3. En vertu de l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA, toute personne qui exerce une activité économique est tenue d'accorder le libre accès des locaux où elle exerce son activité, aux fins de permettre aux agents habilités de contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Conformément à l'alinéa 3 de cette même disposition, ces agents peuvent également pénétrer dans les bâtiments et locaux habités, moyennant toutefois une autorisation du juge de police.

L'article 319 du CIR 1992 confère un pouvoir d'investigation analogue aux agents chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt sur les revenus. Cette disposition aussi prévoit que la visite de locaux professionnels n'est pas soumise à une autorisation judiciaire (alinéa 1er), alors qu'elle prévoit que la visite de bâtiments et locaux habités requiert une autorisation du juge de police (alinéa 2).

Par l'article 11 de la loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses, l'article 319 du CIR 1992 a été modifié afin d'aligner le pouvoir d'investigation prévu par cette disposition sur celui des agents compétents pour contrôler l'application de la taxe sur la valeur ajoutée sur la base de l'article 63 du Code de la TVA (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2521/001, pp. 7-9). Le fait que les contenus des deux dispositions en cause soient largement équivalents a dès lors été voulu par le législateur.

B.3.1. Par son arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017, la Cour a statué sur la visite fiscale de locaux professionnels régie par l'article 319, alinéa 1er, du CIR 1992 et par l'article 63, alinéa 1er, du Code de la TVA. Elle a notamment constaté que ces dispositions ne confèrent pas aux agents compétents qui effectuent une visite fiscale un droit général, inconditionnel et illimité de libre accès aux locaux professionnels. En effet, elles mentionnent les personnes qui sont tenues de permettre à l'administration fiscale d'accéder librement aux locaux professionnels. Elles précisent ensuite où, quand et par qui la visite peut être effectuée et quel en est l'objet. Compte tenu de ce qui est dit en B.9 à B.15 de cet arrêt, la Cour a conclu que la visite fiscale de locaux professionnels dans le cadre des impôts sur les revenus et de la taxe sur la valeur ajoutée est entourée de garanties suffisantes contre les abus. Le législateur a ainsi trouvé un juste équilibre entre, d'une part, les droits des contribuables concernés et, d'autre part, la nécessité de pouvoir procéder de manière efficace à un contrôle ou à une enquête en ce qui concerne l'application des impôts sur les revenus ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

B.3.2. La présente question préjudicielle porte sur la visite fiscale d'habitations privées et de locaux habités, qui, en vertu de l'article 319, alinéa 2, du CIR 1992 et de l'article 63, alinéa 3, du Code de la TVA, est soumise à une autorisation préalable du juge de police.

B.4.1. Le juge *a quo* demande à la Cour si ces dispositions sont compatibles avec les articles 15 et 22 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, « dans le sens où une autorisation conférée par le juge (de police) faisant seulement référence à une demande non étayée au minimum par des faits concrets, ne comporte aucune motivation ou au moins aucune motivation de la part du juge lui-même pour effectuer une visite dans des bâtiments ou locaux habités ».

B.4.2. Dans la mesure où la Cour est interrogée au sujet de l'application des dispositions en cause au litige soumis au juge *a quo*, et plus particulièrement sur le point de savoir si l'autorisation du juge de police attaquée devant le juge *a quo* contient une motivation suffisante, la question ne relève pas de la compétence de la Cour.

B.4.3. Il ressort de la décision de renvoi et de sa motivation que la question préjudicielle peut être interprétée en ce sens que la Cour est interrogée sur la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, dans l'interprétation selon laquelle l'autorisation donnée par le juge de police ne doit pas être motivée.

La Cour répond à la question préjudicielle en ce sens.

B.5.1. L'article 15 de la Constitution dispose :

« Le domicile est inviolable; aucune visite domiciliaire ne peut avoir lieu que dans les cas prévus par la loi et dans la forme qu'elle prescrit ».

L'article 22 de la Constitution dispose :

« Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.

La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit ».

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

B.5.2. Ces dispositions exigent que toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et du domicile soit prescrite par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle corresponde à un besoin social impérieux et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime poursuivi par celle-ci.

B.6. Les dispositions en cause imposent aux personnes physiques ou morales de donner, dans le cadre d'une visite fiscale, libre accès aux bâtiments et locaux habités, ce qui constitue une ingérence dans le droit à l'inviolabilité du domicile. La visite fiscale doit dès lors satisfaire aux exigences mentionnées en B.5.2.

B.7. La visite fiscale telle qu'elle est réglée par l'article 319 du CIR 1992 et par l'article 63 du Code de la TVA doit permettre de faire les constats nécessaires en ce qui concerne la régularité de la déclaration fiscale et vise ainsi à assurer la perception des impôts nécessaire au bon fonctionnement de l'autorité et à la garantie du bien-être économique du pays. Elle poursuit donc un but légitime au sens de l'article 8, paragraphe 2, de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.8. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017 et comme elle l'a rappelé en B.3.1, les dispositions en cause sont - compte tenu de ce qui a été dit en particulier en B.10.2 et en B.11.3 dudit arrêt - suffisamment claires pour que le justiciable puisse savoir ce à quoi il doit s'attendre. Elles satisfont ainsi à la condition de prévisibilité visée à l'article 8, paragraphe 2, de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.9.1. Il convient encore d'examiner si les mesures sont nécessaires dans une société démocratique et si elles sont raisonnablement proportionnées au but poursuivi. Il importe à cet égard que la visite fiscale relative aux impôts sur les revenus et à la taxe sur la valeur ajoutée s'accompagne de garanties effectives contre les abus (CEDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, § 163).

B.9.2. L'intervention préalable d'un magistrat indépendant et impartial constitue une garantie importante contre les risques d'abus ou d'arbitraire. Le juge de police dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer si les circonstances qui lui sont soumises justifient une atteinte au principe constitutionnel de l'inviolabilité du domicile. L'autorisation qu'il délivre est spécifique. Elle concerne une enquête déterminée, vise une habitation déterminée et ne vaut que pour les personnes au nom desquelles l'autorisation a été accordée.

B.9.3. Le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt (article 569, 32°, du Code judiciaire). Au cours de ce contrôle judiciaire, il convient d'examiner si les conditions contenues dans les dispositions en cause ont été respectées et si la visite à laquelle il a été procédé était proportionnée au but poursuivi. Un contrôle juridictionnel effectif de la régularité d'une visite fiscale et de la preuve obtenue est donc possible.

B.9.4. Le contrôle juridictionnel effectif de l'autorisation de procéder à une visite et l'exercice concret des droits de la défense seraient toutefois entravés de manière disproportionnée si la mise en balance des intérêts en cause faite par le juge de police et les modalités qu'il a fixées, mentionnées en B.9.2, ne figuraient pas dans la motivation de l'autorisation.

B.9.5. Dans l'interprétation de l'article 319, alinéa 2, du CIR 1992, et de l'article 63, alinéa 3, du Code de la TVA, selon laquelle l'autorisation accordée par le juge de police ne doit pas être motivée, aucun contrôle juridictionnel effectif de la régularité d'une visite fiscale et de la preuve obtenue n'est donc possible.

Ce faisant, la visite fiscale en matière d'impôts sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée n'est pas entourée de garanties suffisantes contre les abus. Les dispositions en cause ne satisfont donc pas aux exigences de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et sont contraires aux articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec cette disposition conventionnelle.

Dans cette interprétation des dispositions en cause, la question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

B.9.6. Les dispositions en cause peuvent toutefois être interprétées autrement, en ce sens qu'elles ne dispensent pas le juge de police de l'obligation de motiver expressément l'autorisation de procéder à une visite.

Ce faisant, l'autorisation de visite qui, par sa nature, ne peut concerner que des contrôles en matière d'impôts sur les revenus et de taxe sur la valeur ajoutée et a, dès lors, toujours un caractère limité, doit mentionner dans le cadre de quelle instruction, pour quel domicile et à quelles personnes elle est délivrée, ainsi que les motifs justifiant sa nécessité, fût-ce de manière concise (voir, en ce sens, relativement à une disposition analogue de la loi générale sur les douanes et accises, Cass., 27 mars 2012, P.11.1701.N).

Il peut être admis que le juge de police motive l'autorisation de visite en se référant aux indications figurant dans la demande d'autorisation ou dans les pièces jointes et en reprenant ces indications. Ces mentions et pièces doivent toutefois, dans ce cas, être soumises à la contradiction à l'occasion du contrôle juridictionnel de la régularité de la visite fiscale effectué par le tribunal de première instance, sauf si un autre droit fondamental ou un autre principe étaient ainsi vidés de leur substance de manière disproportionnée.

Dans cette interprétation, il existe un juste équilibre entre, d'une part, les droits des contribuables concernés et, d'autre part, la nécessité de pouvoir procéder de manière efficace à un contrôle ou à une enquête en ce qui concerne l'application des impôts sur les revenus ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans cette interprétation, la question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- L'article 319, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et l'article 63, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, interprétés en ce sens que l'autorisation donnée par le juge de police ne doit pas être motivée, violent les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

- Les mêmes dispositions, interprétées en ce sens qu'elles ne dispensent pas le juge de police de l'obligation de motiver expressément l'autorisation de procéder à une visite, ne violent pas les articles 15 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 27 juin 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen