

Numéro du rôle : 5626
Arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014

ARRET

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 2, 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 avril 2013 et parvenue au greffe le 22 avril 2013, l'ASBL « Ligue des Contribuables », dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, rue Lens 13, a introduit un recours en annulation des articles 2, 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales (publiée au *Moniteur belge* du 22 octobre 2012).

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 4 février 2014 :

- ont comparu :

. Me L. Achtari *loco* Me T. Afschrift, avocats au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante;

. Me P. Schaffner, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et T. Merckx-Van Goye 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. *En droit*

- A -

*En ce qui concerne la recevabilité du recours*

A.1. La partie requérante estime qu'elle est recevable à poursuivre l'annulation des dispositions attaquées dès lors qu'elle poursuit un intérêt collectif distinct de celui de ses membres et de l'intérêt général. De surcroît, elle expose que ses activités sont durables et concrètes.

Le Conseil des ministres ne conteste pas la recevabilité du recours.

*En ce qui concerne l'article 2 de la loi attaquée*

A.2.1. La partie requérante allègue, dans un premier moyen, que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés en ce que le législateur a établi deux catégories de personnes sur la base d'un critère indéterminé. En effet, selon elle, les contribuables sur lesquels pèse un soupçon de fraude fiscale ne peuvent prévoir s'ils seront poursuivis par l'administration ou par le parquet alors même que cette question est d'une importance capitale puisque les sanctions susceptibles de leur être infligées sont différentes dans l'un ou l'autre cas.

La partie requérante relève que les travaux préparatoires de la loi attaquée font une distinction entre les dossiers mineurs, les dossiers majeurs et les dossiers plus difficiles. Or, ces notions sont, à son estime, relatives, si bien qu'en réalité la différence de traitement se fonde sur un critère que la loi n'énonce pas. Selon la partie requérante, l'application de cette disposition aboutit dès lors à une discrimination.

Cette même partie relève que, s'il est vrai qu'il fut précisé, au cours des travaux préparatoires, que le cadre légal devait être maintenu et qu'il y avait lieu de prévoir des directives contraignantes, la disposition attaquée constitue, en ce qui concerne la concertation, le seul cadre légal pertinent alors que le recours à des directives contraignantes, prises notamment par le ministre des Finances, pose question au regard de son incompétence supposée pour élaborer la politique de poursuite pénale, même en matière fiscale.

A.2.2. La partie requérante souligne encore que le recours au critère des « dossiers plus difficiles », lesquels seront confiés au parquet ou à l'administration selon le principe *una via*, atteste également de l'imprévisibilité des critères de distinction puisque le principe lui-même ne peut pas être un critère déterminant son application.

Cette partie en conclut dès lors que la différence de traitement n'est pas raisonnablement et objectivement justifiée.

A.2.3. Le Conseil des ministres conteste tout d'abord la recevabilité ou, à tout le moins, le bien-fondé du moyen au motif que les normes de référence invoquées à l'appui du moyen ne sont pas correctes. En effet, selon le Conseil des ministres, les développements du moyen visent à démontrer une violation du principe de la légalité en critiquant la prévisibilité des critères employés par le législateur.

La partie requérante confirme toutefois qu'elle entend bien critiquer une différence de traitement entre deux catégories de contribuables et non une violation du principe de la légalité.

A.2.4. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que la partie requérante se méprend sur la portée de la disposition attaquée.

Le Conseil des ministres souligne qu'en prévoyant la concertation litigieuse, le législateur vise à renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, à éviter, autant que possible, le double emploi de moyens publics et à respecter le principe *non bis in idem*, tout en tenant compte du principe de subsidiarité dans le traitement des dossiers fiscaux et du pouvoir d'appréciation des poursuites du ministère public, tel qu'il est consacré à l'article 151 de la Constitution.

Selon le Conseil des ministres, la disposition attaquée est une mesure pertinente pour réaliser les objectifs décrits, compte tenu des exigences imposées par l'article 151 de la Constitution, du principe de subsidiarité et du principe *non bis in idem*. Il relève que c'est précisément en raison de ces exigences que la loi ne contient pas de critères plus spécifiques afin de déterminer si un dossier sera traité par le fisc ou le parquet.

A.2.5. Le Conseil des ministres estime encore que la disposition attaquée n'a pas instauré trois critères de répartition des dossiers entre le fisc et le ministère public et que la partie requérante fait une interprétation erronée des travaux préparatoires à ce sujet. Le Conseil des ministres précise que les dossiers qui nécessitent manifestement des pouvoirs d'investigation étendus (dossiers « majeurs ») tout comme les dossiers qui ne requièrent manifestement pas davantage de pouvoirs d'investigation que ceux dont dispose l'administration fiscale (dossiers « simples ») feront l'objet de débats succincts au cours de la concertation litigieuse alors que certains dossiers nécessiteront des débats plus approfondis.

La partie requérante réplique toutefois qu'une telle distinction, à la supposer établie alors même qu'elle n'est pas contenue dans le texte de la loi, demeure très vague.

A.2.6. Par ailleurs, le Conseil des ministres relève que l'adoption d'une directive contraignante de politique criminelle est prévue par l'article 151, § 1er, de la Constitution et que la directive adressée aux agents de l'administration fiscale n'entend pas leur permettre d'influer sur la politique criminelle ni de la « co-définir ».

La partie requérante souligne toutefois que c'est lors de la concertation que se décidera s'il y a lieu d'entamer des poursuites pénales, de telle sorte que c'est bien sur la base des informations du fisc, et non de celles obtenues à la suite d'investigations menées dans le cadre de la procédure pénale, que la décision sera adoptée. Cette partie estime en outre que le ministère public n'aura connaissance que des dossiers qui lui seront transmis par le fisc, si bien que ce dernier dispose d'un pouvoir de présélection.

A.2.7. Le Conseil des ministres relève encore que la disposition attaquée ne crée aucune différence de traitement puisque la concertation litigieuse ne modifie en rien les compétences respectives du fisc et du ministère public.

Cette même partie souligne en outre que ce n'est pas la disposition attaquée qui a créé les deux catégories de justiciables visées dans le moyen puisque l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle permettait déjà, lorsque l'administration estimait ne pas avoir les moyens pour poursuivre et punir adéquatement le contribuable frauduleux, de transmettre le dossier au parquet. Selon cette partie, il n'y aurait pas de présélection des dossiers par le fisc et en tout état de cause, à la supposer existante, cette présélection trouverait son origine dans le principe de subsidiarité de la voie pénale.

Le Conseil des ministres relève enfin qu'il est de l'intérêt même du contribuable de savoir, le plus rapidement possible, quelle voie (pénale ou administrative) sera choisie pour le poursuivre. Selon lui, la circonstance que la disposition attaquée ne permet pas de régler le sort procédural de tous les dossiers de fraude fiscale ne la rend pas inconstitutionnelle.

A.3.1. La partie requérante estime, dans un second moyen, que la disposition attaquée viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'elle confie à l'administration fiscale, via la procédure de concertation avec le procureur du Roi, une fonction importante dans la détermination des dossiers qui seront poursuivis par la voie pénale.

La partie requérante relève qu'en vertu de la disposition attaquée, l'administration fiscale pourra solliciter le parquet en cas de besoin et que la décision de poursuivre pénalement le contribuable sera influencée par la manière dont le dossier sera présenté par l'administration fiscale au ministère public. Selon cette partie, le législateur créerait de la sorte une double discrimination au niveau du plaignant et de la personne contre laquelle la plainte est introduite.

A.3.2. Elle estime, d'une part, qu'aucun plaignant ne bénéficie d'un pouvoir de concertation analogue avec le parquet. Même l'Etat belge, hormis en matière fiscale, ne dispose pas d'une telle influence. Or, selon cette partie, le principe du *non bis in idem*, dont le principe *una via* est une application, aurait tout à fait pu être respecté sans instaurer une telle procédure de concertation. La partie requérante reconnaît que le législateur a souhaité, par ailleurs, éviter la menée de procédures parallèles, mais la mesure adoptée pour satisfaire à cet objectif emporte, selon elle, une discrimination.

Elle souligne encore à cet égard que la liberté des poursuites que conserve le parquet ne saurait suffire à justifier une telle atteinte au principe d'égalité puisque, en pratique, la concertation aura une incidence sur le choix du parquet, sauf à admettre son inutilité.

A.3.3. La partie requérante estime, d'autre part, que le législateur instaure une discrimination entre les personnes contre lesquelles une plainte est introduite. Ainsi, la personne soupçonnée de fraude fiscale se trouve dans une situation plus défavorable que la personne ayant commis un autre délit ou un crime dès lors que sa situation aura fait l'objet d'une concertation entre le parquet, l'administration fiscale et la police en vue de

déterminer la meilleure procédure à suivre pour que la plainte aboutisse. De surcroît, l'Etat belge, future partie civile potentielle, aurait une influence sur la manière dont les poursuites seront menées.

Selon la partie requérante, aucun critère objectif n'est en mesure de justifier pareille différence de traitement, dont les effets dépassent la simple action publique. Celle-ci craint en effet que l'administration fiscale fasse pression sur le contribuable pour qu'il accepte les résultats d'un contrôle fiscal en lui faisant valoir qu'en cas de désaccord, elle bénéficiera d'un droit de concertation avec le parquet lorsqu'il s'agira de déterminer si ce dernier entend intenter des poursuites pénales contre ce contribuable.

A.3.4. Cette même partie souligne enfin que la situation du contribuable est d'autant plus désavantageuse qu'il ne peut même pas avoir accès aux informations et documents qui ont été fournis à l'appui de la réunion de concertation puisque cette dernière doit être regardée, non comme un acte de procédure, mais comme une simple concertation de travail.

A.3.5. Le Conseil des ministres réplique que la disposition attaquée ne crée aucune incrimination et ne porte pas atteinte aux droits des contribuables puisque l'administration fiscale et le ministère public, entre lesquels a lieu la concertation litigieuse, disposaient déjà du pouvoir de poursuivre les contribuables frauduleux et d'échanger des indices de fraude fiscale. Cette partie estime que c'est dans ce sens qu'il faut comprendre les passages des travaux préparatoires relatifs au maintien du cadre légal existant.

A.3.6. Le Conseil des ministres réfute aussi l'idée que le ministère public aura nécessairement besoin de l'administration fiscale pour arrêter son opinion sur un dossier particulier dès lors que le parquet dispose d'une liberté d'appréciation en matière de poursuites et de moyens d'investigation qui lui sont propres.

Il rejette tout autant l'interprétation selon laquelle l'administration pourrait faire appel au parquet lorsqu'elle a besoin d'aide puisqu'il s'agit uniquement de prévoir une concertation visant à confier au ministère public le soin de poursuivre le contribuable lorsque l'examen de son dossier nécessite des moyens d'investigation plus importants que ceux dont dispose l'administration fiscale.

La partie requérante s'étonne de ce que, compte tenu du but avoué du législateur (éviter le dédoublement des procédures), le Conseil des ministres soutienne que tant le ministère public que l'administration fiscale peuvent entamer des investigations avant la concertation litigieuse, interprétation qui est du reste, selon elle, contredite par les travaux préparatoires.

A.3.7. Selon le Conseil des ministres, la différence de traitement entre l'administration fiscale et les autres plaignants, alléguée par la partie requérante, n'existe pas dès lors que toute personne qui dépose une plainte espère, par ce fait, influencer sur la décision de poursuivre par le dépôt de pièces qui traduisent une vision unilatérale du dossier. Le Conseil des ministres relève de surcroît que la concertation litigieuse ne garantit pas l'ouverture de poursuites pénales à l'encontre du contribuable concerné.

La partie requérante estime pour sa part qu'il est irréaliste de comparer la constitution de partie civile et la procédure de concertation litigieuse, d'autant plus que, dans le cadre d'une plainte traditionnelle, le ministère public ne poursuit qu'après une information ou une instruction. Elle souligne encore que la situation du fisc n'est pas comparable à celle de n'importe quel plaignant puisqu'il n'existe pas, pour ce dernier, de possibilité d'obtenir une réunion de concertation avec l'autorité poursuivante. Elle estime de surcroît qu'il est très théorique de postuler que le ministère public puisse décider de ne pas poursuivre un contribuable dont le dossier est présenté comme constitutif d'une fraude fiscale grave par l'administration fiscale. Du reste, la partie requérante souligne l'inutilité du système mis en place puisqu'il aurait suffi, si le fisc estimait ne pas avoir assez de moyens d'investigation, qu'il se constituât partie civile.

Le Conseil des ministres souligne que, dans la plupart des cas, les procédures administratives débutent après que le fisc a été autorisé à prendre connaissance du dossier répressif constitué contre le contribuable en raison de comportements liés à la « criminalité en col blanc ». Il estime pour autant qu'il n'en découle pas que le parquet doive nécessairement mettre en œuvre ses pouvoirs d'investigation avant la réunion de concertation.

Enfin, il juge l'argumentation de la partie requérante contradictoire en ce qu'elle estime, d'une part, que le fisc ne peut être comparé à n'importe quel autre plaignant alors que, d'autre part, elle postule que la disposition attaquée aboutit à traiter ces deux catégories de manière différente. Selon le Conseil des ministres, il y a lieu de considérer le fisc et les autres plaignants comme étant dans des situations fondamentalement différentes, compte tenu des missions particulières attribuées à l'administration fiscale.

A.3.8. En ce qui concerne, par ailleurs, la discrimination alléguée entre les personnes contre lesquelles la plainte est déposée, le Conseil des ministres souligne que la disposition attaquée ne modifie pas le droit d'accès au dossier reconnu au prévenu et à l'administré ni les voies de recours ouvertes. En outre, il relève que le ministère public dispose toujours de la possibilité d'entendre le plaignant.

La partie requérante estime en revanche que le ministère public n'est pas tenu d'entendre le plaignant alors qu'il est contraint de procéder à une concertation avec le fisc si ce dernier en fait la demande, ce qui confère à cette partie un avantage incontestable. De surcroît, elle estime que le fait de figurer dans la liste des personnes suspectées de fraude fiscale grave fait peser *de facto* sur ces personnes une présomption de culpabilité.

*En ce qui concerne les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée*

A.4.1. La partie requérante invoque un premier moyen d'annulation, pris de la violation par les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les mesures contenues dans ces articles ne sont pas pertinentes pour atteindre l'objectif poursuivi par le législateur.

La partie requérante soutient en effet que l'objectif du législateur, consistant à éviter le travail en parallèle du fisc et du parquet, n'est pas atteint par les mesures attaquées puisque ces dernières ne prévoient ni l'interdiction, pour le parquet, d'agir une fois que l'administration fiscale est chargée du dossier, ni inversement l'interdiction pour l'administration d'agir (ou la limitation de ses pouvoirs d'action) lorsque le parquet décide de poursuivre pénalement le contribuable en cause.

A.4.2. Selon la partie requérante, il s'ensuit une discrimination entre contribuables, seuls certains subissant une double investigation, alors qu'ils se trouvent dans une situation analogue par rapport à ceux qui n'auront à affronter qu'une seule procédure inquisitoire.

A.4.3. Le Conseil des ministres réplique que les dispositions attaquées poursuivent de manière pertinente l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale et à éviter, autant que faire se peut, le dédoublement des procédures administrative et pénale en complétant le système de concertation prévu à l'article 2 de la loi attaquée. Le Conseil des ministres relève à cet égard que lorsque la concertation n'a pas abouti, les dispositions attaquées permettent de garantir le respect du principe *una via*. Il ajoute encore que le contrôle que la Cour exerce sur la pertinence d'une mesure fiscale est marginal.

Cette même partie souligne par ailleurs que le principe *non bis in idem* doit être respecté même si le législateur ne le consacre pas expressément.

A.4.4. Le Conseil des ministres conteste encore l'affirmation de la partie requérante selon laquelle les dispositions attaquées créeraient une discrimination en défaveur des contribuables soumis à une double investigation. Il considère ainsi que tous les contribuables dont le dossier ne nécessite pas des moyens d'investigation particuliers seront poursuivis administrativement, si bien qu'il n'existe pas de différence de traitement entre catégories de personnes comparables. Pour le surplus, le Conseil des ministres relève que rien n'interdit de mener une double investigation.

La partie requérante souligne l'incongruité d'avancer, comme moyen de défense d'une disposition entendant lutter contre le dédoublement des procédures, l'argument selon lequel la menée d'une double investigation n'est pas interdite. De même, elle s'étonne de l'argument selon lequel le principe *non bis in idem* devrait toujours être respecté, indépendamment de ce que prescrit la loi attaquée, alors que l'un de ses objectifs était précisément d'assurer le respect dudit principe et que, par le passé, l'Etat belge est systématiquement resté

en défaut d'en assurer le respect. La partie requérante estime enfin que le Conseil des ministres n'a pas démontré l'impossibilité que, dans certains cas, le fisc et le ministère public poursuivent des enquêtes parallèles.

A.5.1. La partie requérante invoque un deuxième moyen pris de la violation par les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, le législateur établit une différence de traitement injustifiée entre le contribuable qui a fait l'objet d'un jugement pénal quant au fond et celui qui a bénéficié d'une ordonnance de non-lieu et en ce que, d'autre part et à titre subsidiaire, le législateur prévoit la suspension de l'exigibilité des sanctions administratives lorsque le contribuable fait l'objet de poursuites pénales.

A.5.2. La partie requérante soutient tout d'abord que, alors même que l'objectif avoué du législateur était de respecter le principe *non bis in idem*, partie intégrante du droit au procès équitable, les dispositions attaquées, prévoyant l'application du système *una via*, ne sont pas conformes audit principe. Or, selon cette partie, il est admis que le principe d'égalité est violé lorsque des poursuites pénales sont prévues par une législation sans que celle-ci exclue l'application d'autres sanctions ayant un caractère répressif.

La partie requérante fait valoir que, si le contribuable est renvoyé par le ministère public devant le tribunal correctionnel, les dispositions attaquées prévoient que les sanctions et amendes fiscales deviennent définitivement non exigibles alors que, si le contribuable bénéficie d'un non-lieu, les sanctions administratives précédemment prononcées deviendront à nouveau exigibles.

La partie requérante juge cette différence de traitement discriminatoire au motif qu'elle n'aperçoit pas pourquoi un contribuable manifestement innocent est davantage pénalisé que celui qui a été jugé, après renvoi par une juridiction répressive et, le cas échéant, condamné par celle-ci.

A.5.3. Le Conseil des ministres fait valoir que la différence de traitement critiquée par la partie requérante est raisonnablement justifiée. Si la personne est condamnée pénalement, il est logique, selon le Conseil des ministres, que celle-ci ne puisse pas être sanctionnée administrativement. Inversement, si elle est acquittée par la juridiction répressive, il est tout aussi logique et conforme au principe *non bis in idem* qu'elle ne puisse faire l'objet d'une sanction administrative et que, partant, les éventuelles sanctions prononcées par l'administration fiscale deviennent non exigibles. En revanche, le Conseil des ministres considère que le contribuable qui bénéficie d'une ordonnance de non-lieu est légitimement traité différemment par le législateur.

En effet, selon le Conseil des ministres, le critère de distinction est objectif puisque c'est la nature de la décision rendue qui le constitue. Le Conseil des ministres relève par ailleurs que ce critère n'emporte pas des effets disproportionnés au regard spécialement du principe *non bis in idem*, puisque la décision de non-lieu n'a pas la même autorité qu'une décision d'acquiescement ou de condamnation et que le principe *non bis in idem* n'est pas violé lorsqu'une personne ayant bénéficié d'un non-lieu se voit par la suite sanctionnée administrativement. Selon le Conseil des ministres, ces catégories de personnes sont dans des situations essentiellement différentes.

A.5.4. La partie requérante souligne toutefois que le principe *non bis in idem* n'est pas le seul objectif poursuivi par les dispositions attaquées et que, partant, les dispositions attaquées ne peuvent pas, à supposer qu'elles le fassent réellement, garantir le respect dudit principe en méconnaissant un ou plusieurs autres objectifs du législateur, notamment la volonté d'assurer une meilleure collaboration entre le fisc et le ministère public et d'éradiquer le dédoublement des procédures. Or, tel est bien le cas en l'espèce, selon la partie requérante.

Le Conseil des ministres réplique que l'affirmation - qui demeure à vérifier - que les dispositions attaquées, parce qu'elles respectent le principe *non bis in idem*, assurent moins bien la poursuite des autres objectifs, ne saurait aboutir à l'inconstitutionnalité des dispositions attaquées. Il estime que le législateur n'avait d'autre choix que d'établir la différence de traitement critiquée puisque le principe *non bis in idem* imposait une telle distinction.

A.5.5. La partie requérante relève encore que le Conseil des ministres se contente de préciser que les dispositions attaquées visent à éviter autant que faire se peut le cumul des poursuites alors que le principe *non bis in idem* doit, selon lui, être respecté dans tous les cas.

Le Conseil des ministres estime, quant à lui, que c'est le mécanisme de double sanction qui doit être évité dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions attaquées, ce qui est le cas.

A.5.6. En outre, la partie requérante relève que tant l'ouverture d'une information ou d'une instruction que le renvoi devant la chambre du conseil sont des actes de poursuite et que l'objectif d'éviter les doubles procédures ne peut en réalité être atteint puisque, avant même la concertation, à en croire le Conseil des ministres, le procureur du Roi est censé avoir exercé ses propres pouvoirs d'investigation, et qu'une information ou une instruction précède l'ordonnance de renvoi rendue par la chambre du conseil. Or, en cas de non-lieu, il sera encore possible d'entamer des poursuites au niveau fiscal. La partie requérante relève ainsi que le critère retenu par le législateur pour prétendument respecter le principe *non bis in idem* va à l'encontre des autres objectifs de la loi attaquée.

La partie requérante souligne encore que l'autorité relative attachée à la décision de non-lieu se justifie parce qu'en cas d'éléments nouveaux, l'instruction peut être rouverte, si bien qu'il n'est pas nécessaire de rendre à l'administration son pouvoir de poursuite lorsque la personne a fait l'objet d'une décision de non-lieu pour le cas où de nouveaux éléments apparaîtraient puisque, dans un tel cas, il est envisageable de rouvrir l'instruction. En outre, la partie requérante relève que le législateur n'a pas tranché le point de savoir si, après l'ordonnance de non-lieu et l'application d'une sanction administrative, le parquet peut rouvrir le dossier en cas de faits nouveaux, ce qui serait contraire au principe *non bis in idem*.

La partie requérante estime encore que le critère de distinction retenu heurte la logique en ce qu'il autorise l'administration fiscale à démontrer de manière indubitable l'existence d'une fraude fiscale même lorsqu'un juge n'aura décelé aucun indice de fraude fiscale, alors même que l'objectif du législateur était d'améliorer la collaboration entre l'administration fiscale et le ministère public.

Le Conseil des ministres réplique en soulignant qu'une ordonnance de non-lieu ne peut être interprétée comme la preuve de l'innocence manifeste du contribuable, mais uniquement comme le constat qu'il n'existe pas assez d'éléments prouvant la fraude fiscale. Il relève encore à cet égard que l'infliction d'une sanction administrative n'exige pas de prouver l'intention de nuire, à la différence de l'incrimination pénale. Il renvoie à ce sujet à l'arrêt n° 91/2008 de la Cour et souligne de surcroît que le contribuable dispose toujours d'un recours contre la décision lui infligeant une sanction administrative.

Selon le Conseil des ministres, les dispositions attaquées devraient pour le surplus être interprétées comme interdisant de rouvrir une instruction si une sanction administrative pénale définitive a été prononcée à l'encontre du contribuable.

A.5.7. La partie requérante souligne par ailleurs les confusions entretenues par une déclaration au cours des travaux préparatoires, notamment entre les notions de « non-lieu » et de « classement sans suite ». Selon elle, et même si les déclarations contenues dans les travaux préparatoires ne peuvent prévaloir sur le texte clair de la loi, celles-ci permettent de mieux cerner l'objectif du législateur qui aurait été de permettre que même une décision de classement sans suite suspende l'exigibilité des sanctions fiscales. Elle en conclut que le critère de distinction manque par essence d'objectivité puisqu'il ne reflète pas la volonté réelle du législateur.

Le Conseil des ministres estime que la partie requérante fait à cet égard une interprétation manifestement abusive des travaux préparatoires. Selon lui, le texte de loi n'est pas équivoque et est du reste confirmé par la circulaire n° 11/2012 du Collège des procureurs généraux près les cours d'appel.

A.5.8. La partie requérante soutient, ensuite, que les dispositions attaquées prévoient la suspension de l'exigibilité des sanctions administratives fiscales lorsque le contribuable fait l'objet de poursuites pénales. Il s'ensuit, selon elle, que l'hypothèse visée est celle où des poursuites pénales sont entamées après l'infliction d'une sanction administrative, alors que le principe *non bis in idem* s'oppose à la possibilité même que le parquet entame des poursuites dans un tel cas de figure. Même si elle reconnaît que le principe ne s'applique qu'à



compter du moment où la première sanction est devenue définitive, il n'est pas exclu que tel soit le cas en l'espèce. De surcroît, elle rappelle que selon la Cour de cassation, il suffit que la décision soit devenue définitive au moment où la légalité de la décision pénale subséquente est contestée devant elle.

La partie requérante conclut que, dans la mesure où les dispositions attaquées ne permettent pas de respecter pleinement le principe *non bis in idem*, ces dispositions souffrent d'un défaut de pertinence. Elle estime de surcroît qu'elles sont disproportionnées puisqu'elles s'appliquent même lorsque leur application aboutit à une violation du principe *non bis in idem*.

A.5.9. La partie requérante ajoute qu'inversement, le législateur n'exclut pas que le fisc inflige une sanction à caractère pénal à un contribuable bien qu'il sache que le ministère public a entamé des poursuites à son encontre. Elle estime que, sous cet angle également, les dispositions attaquées sont dépourvues de pertinence et de proportionnalité. A cet égard, la partie requérante soutient que le principe de proportionnalité s'oppose en toute hypothèse à ce qu'une juridiction pénale ne tienne absolument pas compte de ce qu'une sanction administrative a déjà été infligée pour des mêmes faits.

A.5.10. Le Conseil des ministres relève, d'une part, qu'aucune norme n'impose d'exprimer dans la loi qu'il convient de respecter le principe *non bis in idem* et, d'autre part, que les poursuites pénales doivent prendre fin une fois les sanctions administratives devenues définitives en raison du respect dû au principe *non bis in idem*. Pour la même raison, il considère qu'il est exclu que le fisc prononce une sanction alors qu'il sait que des poursuites pénales ont été intentées, comme cela ressort du reste des travaux préparatoires.

La partie requérante s'interroge sur l'utilité de la loi attaquée si le principe *non bis in idem* doit être respecté en toute hypothèse et sur la complétude de cette dernière dans l'hypothèse où il était nécessaire de transposer ce principe dans un texte légal. Elle relève de surcroît que le contribuable n'a aucune garantie que le fisc ou le parquet ne refuse pas d'appliquer le principe *non bis in idem* au motif que la loi censée le transposer ne prévoit pas de solution au cas particulier qui les concerne.

A.5.11. Le Conseil des ministres relève enfin qu'en toute hypothèse, seul compte pour le contribuable le fait d'éviter de se voir infliger une sanction administrative alors qu'il a été acquitté ou condamné pénalement d'une manière définitive.

A.6.1. La partie requérante soulève un troisième moyen pris de la violation de l'article 170 de la Constitution en ce que le législateur aurait méconnu, en violation du principe de légalité, le principe *non bis in idem* consacré au niveau du droit de l'Union européenne.

La partie requérante rappelle, à cet égard, que les dispositions attaquées n'excluent pas que des poursuites administratives soient engagées après une décision de non-lieu, qu'elles ne prévoient pas que les poursuites pénales cessent dès que les sanctions administratives sont devenues définitives et qu'elles n'excluent pas que l'administration sanctionne un contribuable alors même qu'elle sait que des poursuites pénales sont intentées contre lui.

A.6.2. Le Conseil des ministres renvoie à la réfutation qu'il a opposée au deuxième moyen de la partie requérante, estimant que le troisième moyen est identique au deuxième moyen.

La partie requérante réplique que, si les circonstances invoquées sont en partie identiques, le troisième moyen a bien une portée spécifique puisqu'il se fonde sur la contrariété de la loi attaquée avec le principe général de droit de l'Union européenne qu'est le principe *non bis in idem*.

- B -

B.1. La partie requérante poursuit l'annulation, d'une part, de l'article 2 et, d'autre part, des articles 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe ' *una via* ' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales ».

*Quant à l'article 2 de la loi attaquée*

B.2.1. L'article 2 de la loi attaquée dispose :

« L'article 29 du Code d'instruction criminelle, modifié en dernier lieu par la loi du 23 mars 1999, est complété par un alinéa 3 rédigé comme suit :

' Le directeur régional visé à l'alinéa 2 ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation. ' ».

B.2.2. Cette disposition trouve son origine dans une proposition de loi, amendée au cours des travaux parlementaires. Cette proposition fut justifiée de la manière suivante :

« La lutte contre la fraude fiscale requiert une concertation mutuelle entre le directeur régional et les magistrats du ministère public qui exercent les poursuites, et leurs collaborateurs respectifs. Dès lors que ce type de fraude fiscale se manifeste dans des dossiers concrets, pour garantir l'efficacité et l'effectivité de cette concertation en fonction de la lutte contre la fraude, cette concertation doit pouvoir avoir lieu sur la base de dossiers concrets. Cet article permet cette concertation mutuelle.

Cette concertation vise à permettre au procureur du Roi d'apprécier, en vertu de son pouvoir constitutionnel, la nécessité de procéder à une information ou de requérir instruction, et de déterminer si les faits peuvent donner lieu à des poursuites individuelles dans le cadre du dossier de fraude fiscale. A l'issue de cette concertation, il sera déterminé, conformément au principe ' *una via* ', si le dossier de fraude suivra la voie administrative ou la voie pénale.

Si on suit la voie administrative, les administrations fiscales poursuivront et sanctionneront elles-mêmes la fraude dans un dossier fiscal. Si on suit la voie pénale, c'est le ministère public qui enquêtera sur la fraude fiscale et la poursuivra sur le plan pénal. Dans ce

cas, les administrations fiscales se limiteront à constater la dette fiscale, sans appliquer de sanctions administratives.

La concertation nécessaire ne peut toutefois être considérée comme un élément de la procédure, ni limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public.

La concertation doit donc être considérée comme une concertation de travail qui a lieu préalablement à la prise de mesures effectives contre l'infraction fiscale et donc pas comme un acte de procédure » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/001, p. 9).

### B.2.3. Il fut encore souligné à cet égard :

« Dans son avis n° 47 426/2 du 9 décembre 2009, le Conseil d'Etat a répété une nouvelle fois que l'immixtion dans l'organisation des services d'administration générale n'était possible que dans le respect de la répartition des compétences - ancrée dans la Constitution - entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif si des circonstances exceptionnelles le justifiaient ou si cela concernait des dispositions qui, selon la Constitution, ne peuvent être fixées que par le législateur.

Par ailleurs, cet avis rappelle les compétences respectives des pouvoirs exécutif et judiciaire [...].

[...]

La Cour constitutionnelle a souligné dans son arrêt n° 52/97 du 14 juillet 1997 que les directives en matière de politique criminelle ' (peuvent) contenir des modalités et critères généraux pour l'exécution de la politique de recherche et de poursuite '. Elles ne peuvent cependant pas ' conduire à la neutralisation d'une loi ou impliquer que le ministre de la Justice exerce un droit d'injonction négatif individuel '.

L'organisation du principe *una via* sur la base duquel l'on décide si un dossier de fraude fiscale doit être traité par la voie administrative ou doit faire l'objet de poursuites au pénal, devra donc toujours être confronté aux dispositions constitutionnelles précitées. A cet effet, tout critère préalablement imposé limitera le pouvoir d'appréciation du Ministère public par exemple à la composante morale du fait punissable, du montant de l'impôt éludé ou de la circonstance de récidive et se heurtera donc à l'article 151 de la Constitution.

Pour n'appliquer qu'une sanction administrative, le Conseil d'Etat estime qu'en principe l'on ne peut accepter que le choix revienne en premier lieu à l'administration. Ceci induirait que, si l'administration décidait d'imposer une sanction administrative, le ministère public ne pourrait plus procéder à des poursuites.

En outre, il convient de tenir compte du fait que si l'on attribue à un organe de concertation composé de fonctionnaires un pouvoir d'appréciation en matière de poursuites pénales, ces fonctionnaires ne peuvent pas être considérés - contrairement aux magistrats du ministère public - comme ne relevant pas de l'autorité hiérarchique du ministre et, partant, du pouvoir exécutif (avis du CdE 11 461/1).

[...]

L'application du principe *una via* a pour but d'organiser efficacement la lutte contre la fraude fiscale afin d'éviter le double emploi des moyens publics. Il est dès lors nécessaire que le fonctionnaire titulaire d'un grade de directeur ou d'un grade supérieur qui participe à la concertation puisse se faire assister par les fonctionnaires qui assurent le traitement du dossier individuel ou qui disposent d'une expertise dans le domaine du phénomène de fraude étudié.

Cette concertation entre les autorités judiciaires, policières et fiscales sera possible moyennant le respect des principes généraux du droit et sur la base du principe de subsidiarité et du principe *non bis in idem*.

Le principe de subsidiarité implique que la recherche, en ce compris la constatation de fraude fiscale et la dette fiscale et du recouvrement, reste du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent. Si ces moyens légaux devaient ne pas suffire pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi.

Par ailleurs, toutes les infractions aux lois fiscales qui sont commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire constituent des infractions pénales. La recherche et les poursuites du chef de ces infractions relèvent dès lors respectivement de la compétence de la police et du ministère public. C'est ainsi qu'il peut arriver qu'une même infraction fiscale soit sanctionnée en application de la procédure fiscale tout en faisant l'objet de poursuites en application de la procédure pénale. Il s'agit d'un cas de chevauchement qui, outre le fait qu'il est inefficace par rapport au déploiement de différents moyens publics limités pour un même dossier de fraude, peut s'avérer contraire au principe *non bis in idem* notamment lorsque les administrations fiscales imposent une amende administrative et que, dans le même temps, la justice prononce des sanctions pénales. Le caractère obligatoire de ce principe a été précisé le 10 février 2009 dans l'arrêt ZOLOTOUKHINE de la Grande Chambre de la Cour européenne des droits de l'homme. Dans cette affaire, les poursuites engagées au pénal qui concernaient principalement une même infraction pour laquelle l'intéressé avait déjà fait l'objet d'une sanction administrative, ont été considérées comme une violation de l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH).

Les administrations fiscales disposent du savoir-faire, des moyens et des fonctionnaires pour, à la lumière des faits constatés, déterminer de manière rapide et efficace l'impôt éludé et l'enrôler. En outre, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire sont plus étendus que ceux dont disposent les administrations fiscales de sorte qu'au sein de la concertation prévue, une répartition des dossiers de fraude fiscale peut être réalisée :

- d'une part, les dossiers de fraude fiscale relativement simple dans le cadre desquels les moyens légaux de l'administration fiscale s'avèrent suffisants pour lutter contre la fraude;

- et, d'autre part, les dossiers de fraude fiscale, qui nécessitent les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire.

Conformément aux dispositions de la Constitution et du Code judiciaire, le ministre de la Justice arrête les directives de politique criminelle, y compris en matière de politique de

recherche et de poursuite après avoir pris l'avis du Collège des procureurs généraux. C'est donc dans le cadre de la politique criminelle du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux qu'un dossier de fraude fiscale ou un dossier où le contribuable collabore pleinement à l'établissement et au paiement de l'impôt élué sera traité par l'administration fiscale et sanctionné au moyen des sanctions administratives prévues.

Par contre, un dossier de fraude fiscale plus grave ou un dossier de véritable fraude organisée fera l'objet de poursuites pénales assorties de sanctions pénales. Si l'on opte directement pour la voie pénale, les administrations fiscales se borneront à constater l'impôt élué sans imposer de sanction administrative » (*Doc. parl.*, 2011-2012, DOC 53-1973/001, pp. 4-7).

B.2.4. Au cours de la discussion de la proposition de loi au Sénat, il fut encore souligné :

« Le but est donc que la concertation instaurée par l'article 2 du projet de loi qui complète l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, ait lieu aussi tôt que possible dans la procédure, afin que le directeur régional et les magistrats du ministère public qui diligentent les poursuites puissent convenir d'imposer ou non des amendes administratives. [...]

[...]

[...] La concertation permettra précisément d'éviter l'imposition de l'amende administrative qui risque de compromettre des poursuites pénales ultérieures. Si la concertation fonctionne bien, il en résultera que les instances judiciaires disposeront de la capacité et du temps nécessaires pour creuser les dossiers de fraude fiscale grave sur lesquels le juge pénal aura à statuer par la suite.

[...]

[...] L'idée de l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle est donc que la concertation ait lieu avant l'engagement de poursuites pénales. Il faut évidemment se baser sur l'indépendance constitutionnelle et l'autonomie dont jouit le procureur du Roi. Dès l'instant où le ministère public requiert un juge d'instruction, il devient difficile d'encre organiser une concertation. Ce sont alors les articles 460 à 463 du CIR 92 qui sont d'application. [...] [Le] projet de loi « *una via* » vise, par la concertation prévue à l'article 29, alinéa 3, en projet du Code d'instruction criminelle, à imprimer au dossier une direction qui sera soit administrative fiscale, soit judiciaire. Une fois qu'un juge d'instruction a été requis, il n'est juridiquement plus possible de suivre la voie administrative fiscale. C'est impossible dans le système de notre droit pénal actuel.

[...]

[S'il y a] au parquet, à la suite d'une lettre anonyme ou de tout autre fait, un commencement de dossier fiscal dont le parquet estime qu'il donne lieu à la poursuite d'une information et que le parquet a recours aux pouvoirs des services de police pour poursuivre cette enquête - alors qu'il est clair depuis le début qu'il s'agit d'infractions qui devraient plutôt donner lieu à une amende administrative - le dossier doit pouvoir être traité lors de la

concertation en question. Il s'agit en effet dans ce cas d'un dossier qui a donné lieu à l'ouverture d'une information mais pour lequel il apparaît, à l'issue de la concertation, que la voie administrative peut être suivie.

[...]

[...] Une fois que le choix a été fait, il est définitif. Le but du nouveau système n'est pas d'organiser plusieurs moments de concertation afin de discuter d'un même dossier. La concertation sert à déterminer la voie qui devra être suivie par un dossier déterminé: soit la voie administrative fiscale, soit la voie judiciaire » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, pp. 41-46).

B.3.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Cette partie reproche au législateur d'avoir instauré une différence de traitement discriminatoire en ne fixant pas de critère de distinction suffisamment précis qui permette de déterminer les hypothèses dans lesquelles les contribuables soupçonnés de fraude fiscale seront soit poursuivis pénalement soit sanctionnés administrativement.

B.3.2. Il ressort des travaux préparatoires de la disposition attaquée, cités en B.2.2, que c'est à dessein que le législateur n'a pas établi de critère de distinction contraignant qui permette de déterminer, de manière générale et abstraite, les types d'infractions fiscales qui sont soit poursuivis par le ministère public, soit sanctionnés par l'administration fiscale.

Il n'en demeure pas moins que seules les infractions fiscales commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire peuvent faire l'objet tant de poursuites pénales que d'une sanction administrative, si bien que seuls les contribuables soupçonnés de fraude fiscale peuvent se trouver confrontés à une incertitude quant à la voie répressive (pénale ou administrative) qui sera mise en œuvre à leur encontre. Inversement, l'infraction fiscale commise sans intention frauduleuse ou dessein de nuire n'est pas pénalement réprimée et la personne qui en est suspectée ne peut dès lors être sanctionnée qu'administrativement.

B.3.3. Il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir instauré une répartition, générale et abstraite, des types de fraude fiscale qui relèvent soit de la compétence de l'administration fiscale soit du ministère public.

B.3.4. La disposition attaquée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution puisque pour tous les contribuables soupçonnés de fraude fiscale, il existe une même possibilité de choix quant à la voie répressive qui sera suivie.

B.4. Le premier moyen n'est pas fondé.

B.5. La partie requérante critique encore, dans un second moyen, la différence de traitement créée par la disposition attaquée en ce qu'elle conférerait à l'administration fiscale un rôle important dans la détermination des dossiers de fraude fiscale qui seront poursuivis pénalement. Aucun autre plaignant ne jouerait un tel rôle dans le déroulement de la phase préliminaire des poursuites pénales et aucune personne suspectée d'avoir commis une infraction autre que fiscale ne serait confrontée à une telle concertation entre le ministère public et le plaignant, future partie civile éventuelle.

B.6.1. La mise sur pied d'une procédure grâce à laquelle le ministère public et l'administration fiscale se concertent sur la voie répressive (pénale ou administrative) la plus adéquate à suivre dans un dossier particulier de fraude fiscale s'inscrit dans la marge d'appréciation que l'article 151, § 1er, de la Constitution reconnaît au législateur, d'autant plus que cette concertation, quelle qu'en soit l'issue, ne saurait empêcher le procureur du Roi de poursuivre pénalement les faits à propos desquels elle a été menée.

Inversement, le procureur du Roi n'est pas davantage tenu d'ouvrir une information judiciaire à l'égard des faits qui ont été portés à sa connaissance par l'administration fiscale au cours de la concertation organisée par la disposition attaquée. Par ailleurs, il dispose de la possibilité de mener ensuite les investigations nécessaires afin de corroborer, le cas échéant, les informations qui lui ont été transmises par l'administration fiscale et n'est donc pas dépendant de ces informations.

B.6.2. Il s'ensuit que la disposition attaquée ne prive pas le ministère public du droit d'exercer ou non les poursuites.

B.6.3. En outre, les infractions fiscales portent atteinte à l'ensemble de la collectivité en privant l'autorité des moyens nécessaires à son bon fonctionnement.

B.7. En raison des différences essentielles existant entre le plaignant de droit commun et l'administration fiscale, la différence de traitement attaquée n'est pas sans justification raisonnable.

B.8. Le second moyen n'est pas fondé.

*Quant aux articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée*

B.9.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée disposent :

« Art. 3. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par l'arrêté royal du 20 juillet 2000, est complété par un alinéa 5 rédigé comme suit :

‘ Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend l'accroissement d'impôt définitivement non exigible. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ’

Art. 4. L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 28 décembre 2011, est complété par un alinéa nouveau rédigé comme suit :

‘ Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ’ ».

« Art. 14. L'article 72 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié en dernier lieu par la loi du 22 juillet 1993, est complété par un alinéa 2 rédigé comme suit :



‘ Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique visée à l'article 74. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ’ ».

B.9.2. Ces dispositions proviennent d'amendements à la proposition de loi initiale, qui ont été justifiés de la manière suivante :

« L'amendement proposé permet de préciser le moment à partir duquel l'accroissement d'impôt devient non exigible. Ce moment est celui de la saisine du juge correctionnel. Aussi la mesure de classement sans suite prise par le ministère public n'exercera pas d'influence sur l'exigibilité de l'accroissement d'impôt.

L'amendement proposé prévoit par ailleurs expressément la levée de la suspension de l'exigibilité de l'accroissement d'impôt. Ainsi, l'administration peut exiger le paiement d'un accroissement d'impôt (et éventuellement exercer des mesures d'exécution forcée) à l'encontre d'une personne qui fait l'objet de l'action publique intentée par le ministère public mais qui bénéficie d'une ordonnance de non-lieu.

L'amendement proposé prévoit en outre la suspension de la prescription de l'action en recouvrement à l'égard d'un accroissement d'impôt dont l'exigibilité est suspendue par l'intentement de l'action publique et précise que l'ordonnance de non-lieu met un terme à la suspension de la prescription. Cette mesure évite que l'accroissement d'impôt ne soit prescrit en raison de la durée de l'instruction judiciaire » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/004, p. 2. Voy. aussi *ibid.*, pp. 3 et 5).

B.9.3. Au cours de la discussion en commission, un représentant du ministre des Finances précisa encore :

« Les règles de procédure concrètes seront réglées, dans le respect de l'autonomie du ministère public, par le biais de circulaires des ministres des Finances et de la Justice. Il faudra ainsi veiller à ce que le fisc soit informé du nom de la personne physique ou morale, des faits pénalement punissables qui font l'objet de l'action ou de la saisine du tribunal correctionnel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/005, p. 8).

B.10. L'article 15 de la loi attaquée dispose :

« Art. 15. Dans l'article 74 du même Code, remplacé par la loi du 4 août 1986 et modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 15 mars 1999, les §§ 2 et 3 sont remplacés par ce qui suit :

‘ § 2. Le ministère public ne peut pas engager de poursuites s'il a pris connaissance des faits à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle.

Toutefois, le ministère public peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle.

§ 3. Sans préjudice de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, le procureur du Roi peut, s'il engage des poursuites pour des faits pénalement punissables aux termes du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, demander l'avis du directeur régional compétent. Le procureur du Roi joint à sa demande d'avis les éléments de fait dont il dispose. Le directeur régional répond à cette demande dans les quatre mois de la date de sa réception.

En aucun cas, la demande d'avis n'est suspensive de l'action publique. ' ».

B.11.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles ne poursuivraient pas de manière pertinente l'objectif consistant à éviter l'exercice parallèle des investigations fiscales et pénales et en ce que, d'autre part, elles créeraient une différence de traitement entre les contribuables, seuls certains d'entre eux étant confrontés à une double investigation, pénale et fiscale.

B.11.2. La Cour relève tout d'abord que l'objectif invoqué par la partie requérante à l'appui de son moyen n'est pas, contrairement à ce qu'elle soutient, poursuivi par les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée, mais bien par son article 2.

Comme le relève le Conseil des ministres, les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée visent en effet la situation dans laquelle des poursuites pénales ont lieu après l'infliction d'une sanction administrative, soit précisément l'hypothèse où il y a pu avoir un cumul des investigations fiscales et pénales, que la concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée n'ait pas eu lieu ou qu'ayant eu lieu, elle n'ait pas permis de déterminer la voie répressive qu'il convenait de retenir.

Quant à l'article 15 de la loi attaquée, il est tout aussi étranger à l'objectif dont la partie requérante fait état puisque cet article entend uniquement permettre au ministère public d'utiliser les éléments de fait qui ont été portés à sa connaissance au cours de la concertation avec l'administration fiscale et de solliciter, au cours des poursuites pénales qu'il intente, l'avis du directeur régional compétent.

B.11.3. De surcroît, s'il est vrai qu'en adoptant la procédure de concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée, le législateur cherchait à éviter un cumul des investigations administratives et pénales, un tel objectif devait être concilié, comme il a été exposé en B.2.3, avec d'autres impératifs également pris en compte par le législateur, comme le principe de subsidiarité - en vertu duquel il appartient, en règle, à l'administration fiscale d'entamer les investigations même à l'égard de faits susceptibles d'être qualifiés de fraude fiscale - et la volonté de garantir au ministère public la faculté de statuer sur l'opportunité de poursuivre pénalement un dossier de fraude fiscale déterminé.

B.11.4. Enfin, les dispositions attaquées n'établissent aucune différence de traitement entre les contribuables soupçonnés de fraude fiscale qui, tous, s'exposent au risque de faire l'objet, le cas échéant, de mesures d'investigations tant de la part du fisc que du ministère public.

B.12. Le premier moyen n'est pas fondé.

B.13.1. Les deuxième et troisième moyens dirigés contre les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée font grief à ces dispositions de violer les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles créeraient des discriminations dans l'application du principe *non bis in idem* et en ce que, d'autre part, elles violeraient ledit principe.

B.13.2. L'article 15 de la loi attaquée ne règle pas le cumul des poursuites ou des sanctions pénales et administratives. Cet article est, partant, étranger aux critiques formulées par ces moyens.

Dans la mesure où ils portent sur l'article 15 de la loi attaquée, les deuxième et troisième moyens de la partie requérante sont dès lors irrecevables.

B.14. Une différence de traitement qui prive certaines personnes du bénéfice du principe *non bis in idem* n'est pas susceptible de justification en raison de la nature même du principe en cause. Rien ne pourrait en effet justifier qu'une catégorie de personnes se voie refuser l'application du principe *non bis in idem* alors que les conditions de cette application sont réunies.

B.15.1. En vertu du principe général de droit *non bis in idem*, garanti également par l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, nul ne peut être poursuivi ou puni une seconde fois en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif « conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ». Ce principe est également consacré par l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, entré en vigueur à l'égard de la Belgique le 1er juillet 2012 et, dans son champ d'application, par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le principe *non bis in idem* interdit « de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde ' infraction ' pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, § 82 ).

B.15.2. Comme le relève la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme énonce une garantie qui « entre en jeu lorsque de nouvelles poursuites sont engagées et que la décision antérieure d'acquiescement ou de condamnation est déjà passée en force de chose jugée » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009 précité, § 83; 20 novembre 2012, *Pacifico c. Italie*, § 73).

B.16.1. L'amende fiscale prévue à l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et à l'article 70 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) et l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 ont un caractère répressif prédominant et constituent dès lors des sanctions de nature pénale au sens de

l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.16.2. En outre, l'amende fiscale prévue à l'article 445 du CIR 1992 et à l'article 70 du Code de la TVA et la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 et à l'article 73 du Code de la TVA répriment des faits qui sont en substance identiques, quand bien même les articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA requièrent, pour l'application de la sanction pénale qu'ils prévoient, que soit constatée une intention frauduleuse ou un dessein de nuire (voy., à cet égard, CEDH, 16 juin 2009, *Ruotsalainen c. Finlande*, § 56). Il en va de même de l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 et de la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 qui peuvent, tous deux, sanctionner un défaut de déclaration ou une déclaration incomplète ou inexacte de la part du contribuable.

B.17.1. Il s'ensuit que l'amende administrative ou l'accroissement d'impôt infligés de façon définitive au contribuable s'opposent à la menée de nouvelles poursuites pénales à son encontre pour des faits qui, comme les incriminations contenues aux articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA, sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a déjà été condamné.

Une sanction administrative acquiert un caractère définitif après l'écoulement du délai prévu pour introduire les recours ordinaires contre cette décision ou après l'exercice desdits recours (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, §§ 107-108).

Ainsi la Cour de cassation a-t-elle jugé :

« L'exigence que le premier jugement ou la première sanction au moment du second jugement ou de la seconde sanction soit définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de l'Etat implique, en ce qui concerne les sanctions prononcées par les autorités fiscales en matière d'impôts des personnes physiques, que ces sanctions ne puissent plus être contestées par une réclamation auprès des autorités fiscales ni davantage au moyen d'un recours ordinaire devant le juge » (Cass., 3 janvier 2012, P.11.0894.N., pt. 14).

B.17.2. A compter de ce moment, le contribuable ne peut dès lors plus être poursuivi pénalement pour des faits qui sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement, les poursuites pénales pouvant débiter dès la phase de l'information judiciaire.

En effet, l'infliction, par une décision définitive, d'une amende ou d'un accroissement d'impôt présentant, comme en l'espèce, un caractère pénal doit nécessairement, en raison du principe *non bis in idem*, conduire à l'extinction des poursuites subséquentes dirigées contre la même personne et à propos de faits qui sont en substance identiques.

Il découle de ce principe qu'une information judiciaire ne peut être ouverte. Si une telle information était déjà en cours, il appartiendrait au ministère public de la classer sans suite. Le ministère public ne peut plus saisir un juge d'instruction. Si une instruction judiciaire était déjà en cours, il appartiendrait à la juridiction d'instruction d'y mettre fin par une décision de non-lieu. Les juridictions de fond ne peuvent plus être saisies et si elles l'étaient déjà, elles ne pourraient que constater l'irrecevabilité ou l'extinction de l'action publique.

En revanche, si des faits nouveaux apparaissaient, après que la sanction administrative a acquis un caractère définitif, indiquant que l'ampleur de la fraude est plus vaste que celle découverte à l'origine, le principe *non bis in idem* ne s'opposerait pas à ce que des poursuites pénales soient intentées à l'égard du contribuable concerné, pour autant qu'il ne s'agisse pas de faits en substance identiques à ceux pour lesquels il a fait l'objet de la sanction administrative.

B.18.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée prévoient que l'exigibilité de l'amende fiscale ou de l'accroissement d'impôt prononcé à l'encontre d'un contribuable est suspendue à compter du moment où le ministère public exerce, contre ce même contribuable, l'action publique, conformément à l'article 460 du CIR 1992 ou à l'article 74 du Code de la TVA.

Si les juridictions d'instruction saisies par le ministère public adoptent une ordonnance de non-lieu, il est mis fin à la suspension de l'exigibilité des amendes et accroissements fiscaux prononcés contre le contribuable. Inversement, lorsque le contribuable est renvoyé devant le tribunal correctionnel par le ministère public ou par l'ordonnance de renvoi de la chambre du conseil, les amendes fiscales et les accroissements d'impôts deviennent définitivement non exigibles.

B.18.2. Il s'ensuit que le prononcé, même à titre définitif, d'une amende fiscale ou d'un accroissement d'impôt, à l'encontre du contribuable, n'a pas pour effet d'empêcher que celui-ci fasse l'objet de poursuites pénales subséquentes, voire qu'il soit renvoyé devant une juridiction de jugement, même lorsque les faits qui lui sont reprochés sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement.

B.18.3. Le législateur a donc méconnu le principe *non bis in idem* en permettant au ministère public d'engager des poursuites pénales (en ouvrant ou en ne clôturant pas une information judiciaire ou en mettant en mouvement l'action publique) contre une personne qui a déjà fait l'objet, pour des faits en substance identiques, d'une sanction administrative, à caractère pénal, devenue définitive, ainsi qu'en autorisant que cette personne soit renvoyée, en raison de faits en substance identiques, devant une juridiction pénale ou, si cette juridiction était déjà saisie, en lui permettant de continuer l'examen de la cause.

B.18.4. Il s'ensuit que les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.19. Le troisième moyen ne pouvant aboutir à une annulation plus étendue, il n'y a pas lieu de l'examiner.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 3, 4 et 14 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe ‘ *una via* ’ dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales »;
- rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l’article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l’audience publique du 3 avril 2014.

Le greffier,

F. Meersschaut

Le président,

J. Spreutels