Numéro du rôle : 4221
Arrêt n° 91/2008 du 18 juin 2008

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels et T. Merckx-Van Goey, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 1er juin 2007 en cause du ministère public contre P.D. et autres, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 13 juin 2007, la Cour d'appel de Liège a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 449 du Code des impôts sur les revenus viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution, lus séparément ou en combinaison avec l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et le principe général de droit *non bis in idem*, en ce qu'il permet le cumul de sanctions fiscales à caractère répressif et de sanctions pénales, alors que nul ne peut être poursuivi ou puni 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 ou pour laquelle il a été sanctionné d'une amende administrative à caractère répressif et alors que dans les autres domaines du droit permettant d'imposer des sanctions administratives, le cumul de telles sanctions et de sanctions pénales est prohibé ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Brasserie Cathédrale », dont le siège social est établi à 4000 Liège, rue de Namur 73;

- le Conseil des ministres.

La SA « Brasserie Cathédrale » a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 23 avril 2008 :

- ont comparu :

. Me S. Moitié *loco* Me J.-M. Defourny, avocats au barreau de Liège, pour la SA « Brasserie Cathédrale »;

. Me M. Coomans de Brachène *loco* Me D. Gérard et Me A. Feyt, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et E. De Groot 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 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La prévenue SA « Brasserie Cathédrale » et les prévenus Patrick Deblauwe et Eric Schreiber, en leur qualité d'administrateurs de la société, sont poursuivis notamment sur la base de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) pour avoir, en contravention avec les articles 315 et 315*bis* du CIR 1992, refusé, en vue d'éviter l'impôt, de communiquer tous les livres et documents. Dans ses conclusions, la SA « Brasserie Cathédrale » indique qu'elle a été sanctionnée sur la base de l'article 445 du CIR 1992 d'une amende administrative de 620 euros du chef de la violation des articles 315, 315*bis* et 316 du CIR 1992. Elle fait valoir que l'amende fiscale qui lui a été infligée doit être considérée comme une sanction de nature pénale au sens des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Elle en conclut que l'article 449 du CIR 1992 qui sanctionne pénalement celui qui contrevient avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution, sans préjudice des sanctions administratives auxquelles ces infractions peuvent donner lieu, autorise le cumul des sanctions fiscales à caractère répressif et des sanctions pénales. La SA « Brasserie Cathédrale » demande en conséquence au juge *a quo* de poser à la Cour la question de savoir si l'article 449 du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus séparément ou en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec le principe général de droit *non bis in idem*, en ce qu'il permet le cumul de sanctions fiscales à caractère répressif et de sanctions pénales.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Dans son mémoire, la SA « Brasserie Cathédrale » soutient que les amendes administratives portées par le Code des impôts sur les revenus constituent des sanctions pénales au sens de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Cette dernière, pour déterminer si une mesure est ou non une accusation en matière pénale, aurait développé trois critères alternatifs, à savoir : la qualification de la mesure en droit interne, l'objectif à la fois répressif et dissuasif (et non essentiellement indemnitaire) de la mesure et, enfin, la nature et le degré de gravité de la sanction examinées en fonction du maximum de la mesure. La Cour européenne des droits de l'homme aurait reconnu, dans son arrêt *Bendenoun c. France* du 24 février 1994, qu'une amende fiscale peut être une sanction pénale.

La Cour de cassation aurait également admis, dans un arrêt du 5 février 1999, qu'une sanction fiscale, notamment en matière de TVA, peut constituer une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et au sens de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

La Cour de cassation considère que pour décider si une sanction administrative en matière fiscale revêt un caractère pénal, il y a lieu de vérifier si :

1. elle concerne sans distinction tous les contribuables et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier;
2. elle prescrit un comportement déterminé et prévoit une sanction en vue de son respect;
3. elle ne concerne pas seulement une réparation pécuniaire d'un préjudice mais tend essentiellement à sanctionner afin d'éviter la réitération d'agissements similaires;
4. elle se fonde sur une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif;
5. elle est très sévère eu égard à son montant.

S'il apparaissait que les aspects répressifs sont prédominants à la suite de l'examen de ces éléments, la sanction administrative en matière fiscale devrait être considérée comme une sanction pénale au sens des dispositions conventionnelles précitées.

La Cour constitutionnelle aurait également admis que des sanctions fiscales puissent être qualifiées de répressives dans un arrêt du 24 février 1999.

A.1.2. La SA « Brasserie Cathédrale » indique ensuite qu'il y a lieu d'examiner si l'amende administrative prévue par l'article 445 du CIR 1992 constitue une sanction pénale au sens de la jurisprudence qui vient d'être citée. Elle constate à cet égard que ledit article 445 concerne sans distinction tous les contribuables et pas uniquement un groupe déterminé doté d'un statut particulier, que cet article prescrit un comportement déterminé et prévoit une sanction en vue de son respect, qu'il concerne non seulement une réparation pécuniaire d'un préjudice mais tend essentiellement à sanctionner afin d'éviter la réitération d'un agissement similaire, qu'il constitue une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif et qu'il autorise le fonctionnaire délégué par le directeur général à appliquer une amende pouvant aller jusqu'à 1 250 euros. Il ressortirait de l'examen de ces éléments que les aspects répressifs de la disposition sont prédominants et que, dès lors, cette disposition devrait être considérée comme une sanction pénale au sens des dispositions conventionnelles précitées.

Partant de ce constat, il faudrait considérer que l'article 449 du CIR 1992 autorise le cumul de sanctions fiscales à caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 14 du Pacte international relatifs aux droits civils et politiques avec des sanctions pénales. Un tel cumul serait contraire aux dispositions conventionnelles qui viennent d'être citées.

A.1.3. La SA « Brasserie Cathédrale » constate encore que les poursuites pénales sont en l'espèce fondées sur le même fait et la même prévention que ceux qui ont donné lieu à une amende administrative. Or, la Cour européenne des droits de l'homme condamne le fait d'imposer deux sanctions sur la base du même comportement. Il serait, à cet égard, sans importance que les sanctions administratives et pénales du droit interne présentent des différences concernant la dénomination de l'infraction, leur nature et leur but. La partie défenderesse devant le juge *a quo* tire cet argument de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme *Gradinger c. Autriche* du 23 octobre 1995.

Il serait également superfétatoire que les deux poursuites soient clôturées par des décisions de condamnation dans la mesure où le principe *non bis in idem* a pour seul objet d'éviter qu'un même prévenu ne soit poursuivi à deux reprises du chef de la même infraction. Cela ressortirait également de l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme *Franz Fischer c. Autriche* du 29 mai 2000.

Enfin, l'ordre dans lequel les poursuites pénales et administratives ont lieu ou la circonstance que seule l'une des deux sanctions aurait été finalement exécutée serait tout autant irrelevante.

A.1.4. D'après la SA « Brasserie Cathédrale », il ressortirait de l'arrêt de la Cour n° 72/92 du 18 novembre 1992 que les droits et libertés consacrés dans la Constitution et les traités internationaux s'appliquent indépendamment de la qualification de pénale ou d'administrative donnée à la mesure par la loi. La section de législation du Conseil d'Etat irait également dans ce sens, de même que la doctrine et une certaine jurisprudence de fond, qui estimeraient également que le principe *non bis in idem* s'oppose au cumul d'une sanction pénale et d'une sanction administrative pouvant être qualifiée de pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.1.5. Il résulterait de l'ensemble de ces considérations que l'article 449 du CIR 1992, en ce qu'il permet le cumul de sanctions prévues à l'article 445 du CIR 1992 et de sanctions pénales, viole le principe général de droit *non bis in idem* ainsi que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

A.2.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres retrace l'historique de l'article 449 du CIR 1992. Il relève que le système d'amendes administratives est présent dans la législation fiscale depuis 1962.

Le Conseil des ministres examine ensuite sommairement le contexte général ainsi que les motifs qui ont conduit le législateur à adopter le système des amendes administratives.

Se fondant sur les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la disposition incriminée, le Conseil des ministres relève que le système a été introduit en vue de poursuivre un objectif général, à savoir celui d'assurer le respect de la législation fiscale par tout contribuable, sans requérir d'intention spécifique. D'après le Conseil des ministres, bien que le but général des deux sanctions soit similaire, à savoir réprimer un manquement, l'objectif spécifique de la sanction administrative est différent de celui poursuivi par les sanctions pénales dans la mesure où ces dernières répriment une infraction commise avec un élément moral spécifique, à savoir l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire.

Il ressortirait des travaux préparatoires de la loi du 10 février 1981 de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, qui a introduit l'article 499 du CIR 1992, que le législateur entendait instituer un système permettant d'accentuer la répression de la fraude fiscale afin de permettre à l'Etat de disposer pleinement des ressources fiscales que la loi met à sa disposition et d'assurer en même temps une plus juste répartition de la charge fiscale entre tous les contribuables.

A.2.2. Sur la réponse qu'il conviendrait d'apporter à la question préjudicielle, le Conseil des ministres soutient que telle qu'elle est formulée, celle-ci repose sur une prémisse inexacte. Le juge *a quo* part, en effet, du postulat selon lequel, dans d'autres domaines du droit, le cumul des sanctions pénales et des sanctions administratives serait absolument prohibé. Or, d'après le Conseil des ministres, pareil cumul ne serait prohibé que s'il est contraire au principe *non bis in idem*. A cet égard, la Cour de cassation a statué sur le concours entre des poursuites pénales et l'application de sanctions administratives dans son arrêt du 5 février 1999. Elle y a décidé que ni le principe général de droit *non bis in idem* ni l'article 14.7 du Pacte international ne font obstacle à ce que les autorités belges prévoient des sanctions de diverses natures, les unes étant régies par le système répressif national, les autres étant soumises au régime de sanction administrative, même si ces dernières revêtent un caractère répressif au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Cet arrêt de la Cour de cassation aurait été confirmé par un autre arrêt rendu le 24 janvier 2002.

A.2.3. Le Conseil des ministres relève ensuite que l'article 73 du Code de la TVA prévoit, à l'instar de l'article 449 du CIR 1992, un système de cumul de sanctions pénales et administratives. Le Tribunal de première instance de Mons aurait, à propos de cet article, rendu une décision reprenant l'enseignement dégagé par la Cour de cassation le 12 février 2002 en décidant que le principe *non bis in idem* n'empêche pas le cumul de sanctions pénales et administratives à caractère répressif prévu à l'article 73 du Code de la TVA.

A.2.4. Le Conseil des ministres soutient qu'eu égard à la comparaison des catégories en cause dans la question préjudicielle, il y aurait lieu de reformuler celle-ci comme suit :

« L'application de l'article 449 du CIR 1992 à une personne déjà sanctionnée administrativement serait-elle de nature à créer une violation discriminatoire du principe général de droit *non bis in idem* en ce que cet article permet un cumul de sanctions pénales et administratives ? ».

A.2.5. En ce qui concerne plus particulièrement le principe *non bis in idem*, qui trouve sa base dans l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, le Conseil des ministres rappelle que trois conditions cumulatives sont requises pour que ce principe trouve à s'appliquer, à savoir une décision judiciaire pénale contre laquelle il n'existe plus de recours, une identité de faits ainsi qu'une identité de personnes.

A.2.6. Le Conseil des ministres relève que la Cour a déjà statué sur ce type de question à l'occasion de son arrêt n° 67/2007 du 26 avril 2007. Il ressortirait des observations émises par la Cour dans son arrêt que la sanction administrative prévue à l'article 445 du CIR 1992 a un caractère pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'elle a pour objectif de réprimer les manquements au Code des impôts sur les revenus. La Cour estimerait que la particularité de cette amende de ne pas être infligée par un juge mais par une administration ne fait pas obstacle à l'application du principe *non bis in idem*.

Constatant que la question soumise à la Cour, dans son arrêt n° 67/2007, est similaire à celle soumise à la Cour en l'espèce par le juge *a quo*, dans la mesure où elle vise le cas d'une personne d'abord condamnée sur le

plan administratif puis devant le tribunal correctionnel, le Conseil des ministres estime que les principes dégagés par cet arrêt s'appliquent à la situation faisant l'objet de la question préjudicielle posée.

Il se déduirait de l'arrêt rendu par la Cour que le principe *non bis in idem* ne souffre d'aucune violation et, partant, que le cumul de sanctions administratives et pénales est permis dans la mesure où des comportements différents sont réprimés ou lorsqu'un comportement identique est réprimé à nouveau si les infractions comportent des éléments essentiels différents.

A.2.7. La Cour européenne des droits de l'homme se serait également prononcée dans ce sens dans son arrêt *Ponsetti et Chesnel* c. France, rendu le 14 septembre 1999, ainsi que dans son arrêt *Hauser-Sporn* c. Autriche, du 7 décembre 2006.

Il ressortirait des jurisprudences de la Cour constitutionnelle et de la Cour européenne des droits de l'homme que ce n'est que dans la double hypothèse où une sanction pénale et une sanction administrative visent à réprimer des infractions dont les éléments constitutifs sont identiques et où elles sont cumulées qu'il y a violation du principe *non bis in idem*. L'article 449 du CIR 1992 ne serait pas contraire au principe *non bis in idem* en tant qu'il dispose que la sanction pénale s'applique indépendamment des sanctions administratives prévues par l'article 445 du CIR 1992, dans la mesure où ces deux dispositions ne répriment pas la même infraction, avec les mêmes éléments constitutifs. En effet, la sanction administrative prise sur la base de l'article 445 du CIR 1992 vise à sanctionner tout manquement au Code des impôts sur les revenus sans intention particulière tandis que l'article 449 du CIR 1992 vise à réprimer toute contravention au Code des impôts sur les revenus commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. Il résulterait de l'ensemble de ces considérations que l'article 449 du CIR 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution ni le principe général de droit *non bis in idem*.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, la SA « Brasserie Cathédrale » soutient qu'on ne peut suivre l'opinion selon laquelle les amendes fiscales ont un caractère de réparation du dommage subi par l'Etat du fait de l'infraction fiscale, comme ce serait le cas pour une clause pénale contractuelle prévoyant le paiement d'un montant déterminé lorsque le débiteur ne respecte pas ses obligations. Dans cette conception, en effet, les amendes fiscales auraient pour but d'inciter les contribuables à respecter scrupuleusement leurs obligations fiscales sous peine d'encourir une sanction consistant à payer une indemnité civile au Trésor, en partant de l'idée qu'une infraction fiscale lèse plus ou moins ou met en péril l'intérêt général et que la sanction aide également l'intérêt des contribuables honnêtes.

A cet égard, la SA « Brasserie Cathédrale » soutient que les amendes fiscales ne peuvent en aucun cas constituer des intérêts de retard ou une astreinte. Elles sont, en effet, fixées forfaitairement et en une seule fois, « parfois même quel que soit le retard ou l'irréversibilité ou non du non-respect de l'obligation fiscale par le contribuable ». Les amendes fiscales ne pourraient pas non plus être considérées comme des dommages et intérêts dus par le seul fait de l'infraction. Elles seraient, en effet, dans cette hypothèse, le résultat d'une sorte de clause pénale, une réparation civile due au Trésor en compensation du dommage causé par le non-versement des droits en cause.

L'intimée devant le juge *a quo* relève encore que les amendes forfaitaires n'ont aucun rapport raisonnable avec le travail supplémentaire fourni par l'administration fiscale en raison des rappels et des différentes mesures pouvant être prises pour faire rentrer les documents. Elle soutient également que, depuis l'arrêt de la Cour du 24 février 1999, il doit être reconnu que les amendes fiscales ont en réalité pour objet de prévenir et sanctionner les infractions commises par tous les redevables sans distinction aucune qui ne respectent pas les obligations imposées par la législation fiscale. Il ressortirait de l'ensemble de ces considérations que le caractère répressif des amendes prédomine et que ces amendes n'ont pas un caractère indemnitaire.

A.3.2. L'intimée devant le juge *a quo* examine la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à la notion d'accusation en matière pénale, de même que la jurisprudence de la Cour de cassation ainsi que la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pour conclure que la sanction administrative prévue à l'article 445 du CIR 1992 relève de la sphère pénale et que, dès lors, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques trouvent à s'appliquer.

La SA « Brasserie Cathédrale » revient ensuite sur la position de la Cour de cassation. Si celle-ci a, *a priori*, rejeté l'application du principe *non bis in idem*, d'abord dans les deux arrêts qu'elle a prononcés le 5 février 1999, ensuite dans deux autres arrêts du 24 janvier 2002, une lecture approfondie des arrêts du 5 février 1999 permettrait de nuancer fortement cette position. Il résulterait, en effet, de ces arrêts que si la Cour de cassation n'a pas encore admis expressément l'application du principe *non bis in idem* à l'égard d'une sanction administrative, il semblerait néanmoins qu'il s'agisse d'une conséquence inévitable de la lente évolution de cette jurisprudence face à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. La partie intimée devant le juge *a quo* relève à cet égard que les juridictions de fond, quant à elles, appliquent de manière de plus en plus large les règles de droit pénal et de la procédure pénale aux sanctions administratives.

A.3.3. D'après la SA « Brasserie Cathédrale », il serait inexact de soutenir que l'infraction visée à l'article 445 du CIR 1992 et celle visée à l'article 449 du CIR 1992 ne seraient pas identiques. Les deux dispositions visent en effet les mêmes infractions, à savoir le non-respect du Code des impôts sur les revenus ou de ses arrêtés d'exécution.

Bien que l'article 449 du CIR 1992 exige une intention frauduleuse, à savoir un dol spécial, il n'en reste pas moins que les deux dispositions visent les mêmes infractions en ce qui concerne leurs composantes matérielles.

En soutenant le contraire, le Conseil des ministres commettrait une erreur. En effet, s'il n'y a pas d'intention frauduleuse, le contribuable n'est pas susceptible de poursuites pénales et, partant, le problème du cumul ne se pose pas. L'hypothèse du cumul pourrait seulement être rencontrée lorsqu'il y a une infraction pénale puisque c'est dans cette seule hypothèse que le contribuable pourrait subir une amende administrative sur la base de l'article 445 du CIR 1992 et des poursuites pénales sur la base de l'article 449 du CIR 1992.

A.3.4. L'intimée devant le juge *a quo* insiste sur le fait que la Cour ne pourrait appréhender la question préjudicielle qu'eu égard à l'hypothèse où le contribuable aurait contrevenu à une disposition du Code des impôts sur les revenus et serait, partant, susceptible d'être sanctionné pénalement avec l'intention d'éluder l'impôt. C'est en effet dans cette seule hypothèse que le contribuable est susceptible de se voir appliquer à la fois une amende administrative et une condamnation par le tribunal correctionnel.

L'intimée devant le juge *a quo* souligne encore que le critère d'application du principe *non bis in idem* n'est pas l'identité des infractions en cause et de leurs éléments constitutifs mais plutôt l'identité du comportement à la base des poursuites. Ce point de vue serait confirmé par la Cour européenne des droits de l'homme dans son arrêt *Gradinger*, de même que par la doctrine.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus séparément ou en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec le principe général de droit *non bis in idem*, de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) en ce qu'il permettrait le cumul de sanctions fiscales à caractère répressif et de sanctions pénales, alors que nul ne peut être poursuivi ou puni 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 ou

pour laquelle il a été sanctionné d'une amende administrative à caractère répressif et alors que dans les autres domaines du droit permettant d'imposer des sanctions administratives, le cumul de telles sanctions et de sanctions pénales est prohibé.

B.2. L'article 445 du CIR 1992 dispose :

« Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 euros à 1250 euros.

Cette amende est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques ».

L'article 449 du CIR 1992 dispose :

« Sans préjudice des sanctions administratives, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 12.500 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ».

B.3.1. D'après le Conseil des ministres, le juge *a quo* fonderait sa question sur une prémisse inexacte en ce qu'il partirait du postulat selon lequel, dans d'autres domaines du droit, le cumul de sanctions administratives et de sanctions pénales serait absolument prohibé. Or, d'après le Conseil des ministres, un tel cumul ne serait prohibé que s'il est contraire au principe *non bis in idem* et non dans l'hypothèse où il ne serait pas porté atteinte à pareil principe.

La troisième partie intimée devant le juge *a quo* relève, dans son mémoire, que dans les nombreux domaines où le législateur a prévu la possibilité d'imposer des sanctions administratives, il a mis en place un système de « sanctions alternatives » permettant d'imposer soit une sanction administrative soit une sanction pénale mais pas les deux. Elle cite, à titre d'exemple, l'article 4 de la loi du 30 juin 1971 relative aux amendes administratives applicables en cas d'infraction à certaines lois sociales, l'article 119*bis*, §§ 3, 7 et 8, de la Nouvelle loi communale, la législation en matière d'urbanisme et d'aménagement du territoire, celle sur la réglementation économique et les prix, celle relative à la protection

de la santé des consommateurs ou encore celle qui concerne les denrées alimentaires et les autres produits ainsi que la loi du 21 décembre 1998 relative à la sécurité lors des matches de football.

B.3.2. Ainsi que cela ressort des termes de la question préjudicielle et des mémoires introduits par les parties, la différence de traitement soumise à la Cour concerne de manière générale, d'une part, les personnes qui, pour les mêmes faits, se voient infliger une amende administrative - payée dans l'intervalle - et font ensuite également l'objet de poursuites pénales, et, d'autre part, les personnes pour lesquelles le paiement d'une amende administrative éteint l'action publique.

B.4. La disposition en cause a été introduite par l'article 1er de la loi du 10 février 1981 relative au redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale (*Moniteur belge*, 14 février 1981), pour les motifs qui suivent :

« Le nouveau système répressif, qui fait l'objet du présent projet, s'inspire de la nécessité, généralement reconnue, d'accentuer la répression de la fraude fiscale, afin de permettre à l'Etat de disposer pleinement des ressources fiscales que la loi met à sa disposition et d'assurer, en même temps, une plus juste répartition de la charge fiscale entre tous les contribuables.

Il se base sur deux moyens de répression, qui peuvent d'ailleurs se cumuler : l'application, par l'administration fiscale, de sanctions exclusivement administratives et l'application, par les tribunaux correctionnels, de sanctions purement pénales.

[...]

Quelle que soit leur nature, [les infractions aux dispositions du CIR ou des arrêtés pris pour son exécution qui imposent une obligation de faire ou ne pas faire] sont punissables, indépendamment des sanctions administratives qui auraient été prises, d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 10 000 à 500 000 francs (montants fixés par la loi du 4 août 1978), lorsqu'il est établi qu'elles ont été commises ' dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire '.

Ces délits sont réprimés par l'article 339 nouveau [actuellement : l'article 449 du CIR 1992]. Le dol spécial, que leur répression exige, est celui que la Commission d'étude sur la répression pénale de la fraude fiscale a suggéré en vue de faciliter la répression pénale de ces infractions. L'intention frauduleuse et le dessein de nuire sont en effet des notions suffisamment larges pour englober n'importe quelle intention délictuelle, poursuivie par le contrevenant, et sont, au surplus, suffisamment connues par la doctrine et par la jurisprudence pour éviter toute controverse au sujet de leur application.

En effet, la doctrine et la jurisprudence admettent unanimement qu'il faut entendre par 'intention frauduleuse' le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui, par certains agissement frauduleux, un profit ou un avantage illicites. Le 'dessein de nuire', c'est l'intention de porter atteinte aux droits et aux intérêts légitimes d'autres personnes, tant particulières que publiques » (*Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 566/1, pp. 2-3).

Dans son exposé introductif en commission des Finances, le ministre des Finances a fait observer :

« La répression pénale de la fraude fiscale apparaît de plus en plus comme un des moyens les plus efficaces de la lutte contre cette plaie sociale.

[...]

La menace de sanctions pénales doit par ailleurs constituer une arme de dissuasion efficace contre les candidats fraudeurs.

Pour atteindre l'objectif, deux types de moyens doivent être mis en œuvre :

1° des moyens légaux, c'est à dire les mesures législatives nécessaires pour assurer la répression pénale la plus efficace;

2° des moyens administratifs, c'est à dire l'organisation administrative la plus efficace pour atteindre ce but » (*Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 566/2, p. 6).

B.5. Lorsque le législateur estime que certains manquements à des dispositions légales doivent faire l'objet d'une répression, il relève de son pouvoir d'appréciation de décider s'il est opportun d'opter pour des sanctions pénales *sensu stricto* ou pour des sanctions administratives. Le choix de l'une ou l'autre catégorie de sanctions ne peut être considéré comme établissant, en soi, une discrimination, mais la différence de traitement qui peut en résulter pour le même manquement n'est admissible que si elle est raisonnablement justifiée.

Ce raisonnement s'applique *a fortiori* lorsque, comme en l'espèce, il s'agit d'un cumul de sanctions pénales *sensu stricto* et de sanctions administratives pour le même manquement.

B.6. Le choix de réprimer les infractions visées par la disposition en cause au moyen de sanctions aussi bien administratives que pénales repose sur un critère objectif, à savoir la nature des infractions. Compte tenu de l'impact que peut avoir la fraude fiscale sur le Trésor

et des distorsions de concurrence qui peuvent en découler pour les entreprises qui remplissent leurs obligations fiscales et sociales (*Doc. parl.*, Sénat, 1980-1981, n° 566/2, p. 2), la mesure incriminée est également pertinente pour atteindre le but de lutte contre la fraude fiscale.

La Cour doit cependant vérifier si la mesure n'a pas d'effets disproportionnés, en tenant compte, en particulier, du principe *non bis in idem*.

B.7. En vertu du principe général de droit *non bis in idem*, garanti également par l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, nul ne peut être poursuivi ou puni une deuxième 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, qui n'est pas encore ratifié par la Belgique.

B.8.1. Les amendes administratives prévues par l'article 445 du CIR 1992 ont pour but de prévenir et de réprimer les infractions au CIR 1992 commises par les contribuables qui ne respecteraient pas les obligations imposées par ledit Code. Elles présentent dès lors principalement un caractère répressif et sont pénales au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

B.8.2. En l'espèce, la troisième partie intimée devant la juridiction *a quo* n'a pas été condamnée une première fois par un jugement définitif mais a payé l'amende qui lui était réclamée par l'administration. Cette particularité, qui tient à ce que l'amende administrative peut être infligée par l'administration sans contrôle préalable d'un juge, n'empêche pas que le principe *non bis in idem* puisse être d'application puisque la disposition en cause permet qu'une personne déjà punie soit à nouveau poursuivie ou punie.

B.8.3. Dans son mémoire, le Conseil des ministres relève, à cet égard, que l'application de l'article 449 du CIR 1992 requiert un dol spécial, tandis que l'infraction sanctionnée par la voie administrative sur la base de l'article 445 du même Code existe même si

le manquement aux obligations imposées par ledit Code a été commis de bonne foi. Il en résulterait que le principe *non bis in idem* ne souffrirait d'aucune violation dans la mesure où les sanctions pénales prévues par l'article 449 du CIR 1992 ne répriment pas la même infraction que l'article 445 du Code.

B.8.4. Il ressort de la lecture des articles 445 et 449 du CIR 1992 que l'amende administrative prévue par l'article 445 du CIR 1992 et la sanction pénale prévue par l'article 449 du même Code répriment, en des termes équivalents, le même comportement, à savoir le manquement aux dispositions du Code des impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour son exécution. Toutefois, l'article 449 en cause requiert, pour l'application de la sanction pénale qu'il prévoit, que soit constatée une intention frauduleuse ou un dessein de nuire.

La troisième partie intimée devant le juge *a quo* soutient qu'en l'absence d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire, le contribuable qui a contrevenu aux dispositions du Code précité ou aux arrêtés pris pour son exécution n'est pas susceptible de poursuites pénales sur la base de l'article 449 en cause. Il ne pourrait, dans une telle hypothèse, être question du cumul d'une sanction administrative et d'une sanction pénale. En revanche, il y aurait violation du principe *non bis in idem* lorsqu'est infligée une sanction administrative et, à sa suite, une sanction pénale, en raison d'un manquement aux obligations imposées par le Code dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

B.9. Le principe *non bis in idem* est violé lorsqu'une même personne, après avoir été déjà condamnée ou acquittée en raison d'un comportement, est à nouveau poursuivie, en raison du même comportement, pour des infractions dont les éléments essentiels sont identiques (CEDH, 29 mai 2001, *Franz Fischer c. Autriche*, §§ 25-27; CEDH, 7 décembre 2006, *Hauser-Sporn c. Autriche*, §§ 42-46).

B.10. En revanche, le principe *non bis in idem* n'est pas violé lorsque les éléments essentiels des deux infractions ne sont pas identiques. Il en est ainsi lorsque l'élément moral des deux incriminations diffère (CEDH (décision), *Ponsetti et Chesnel c. France*, du 14 septembre 1999; CEDH (décision), *Rosenquist c. Suède*, du 14 septembre 2004).

B.11. La troisième partie intimée devant le juge *a quo* compare les dispositions fiscales en cause à d'autres dispositions qui, dans d'autres matières, organisent un système de sanctions alternatives et non cumulatives. Ce système, qui ne permet d'appliquer des sanctions dites administratives que lorsque l'autorité compétente a décidé de ne pas intenter de poursuites pénales, est celui qui permet le plus sûrement de ne pas porter atteinte au principe *non bis in idem*. Ainsi que l'a fait observer la section de législation du Conseil d'Etat, afin d'éviter la violation de ce principe, il est recommandé au législateur de « régler lui-même cette question de cumul, plutôt que de s'en décharger sur les autorités [judiciaires] » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 1996-1997, n° 742/1, pp. 70-74, et *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1928/1 et n° 1929/1, p. 80).

B.12. Il convient d'examiner si, en ne prévoyant pas un tel système dans la matière des impôts sur les revenus, le législateur a méconnu les dispositions mentionnées en B.1.

B.13. En s'abstenant de satisfaire en temps utile aux obligations que lui imposent les lois fiscales, le contribuable retarde l'établissement et la perception de l'impôt et, par conséquent, prive l'Etat des ressources fiscales que la loi met à sa disposition pour accomplir ses missions d'intérêt général. Le législateur a pu considérer que l'amende de 50 à 1 250 euros que peut infliger l'administration en cas de simple négligence était de nature à inciter les contribuables à fournir en temps utile les indications nécessaires à l'établissement de l'impôt.

B.14. En raison de la multiplicité des infractions fiscales et du nombre considérable de dossiers dont sont déjà chargés les parquets, le législateur a pu considérer qu'un contrôle préalable effectué par ceux-ci risquerait de rendre inefficace ce système de sanctions.

B.15. Le contribuable qui se voit infliger une telle amende n'est pas privé de moyens de défense : l'administration est tenue de motiver sa décision en application de l'article 109 de la

loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales et, si le contribuable estime que cette décision est illégale, il peut la contester devant le juge civil.

B.16. Le législateur a également pu considérer que, si le manquement du contribuable s'expliquait, non par la simple négligence, mais par une intention frauduleuse ou le dessein de nuire, il devait faire l'objet d'une sanction plus lourde, qui peut aller jusqu'à deux ans d'emprisonnement et 125 000 euros d'amende, mais entourée des garanties et du contrôle préalable d'un juge dans le cadre de la procédure pénale.

B.17. Il découle de ce qui précède que, d'une part, les éléments essentiels des infractions visées aux articles 445 et 449 du CIR 1992 ne sont pas identiques, puisque seul ce dernier article exige une intention frauduleuse ou le dessein de nuire, de telle sorte que le principe *non bis in idem* n'est pas violé et que, d'autre part, la spécificité de la matière des impôts sur les revenus justifie que le législateur ait organisé un système différent de celui des législations mentionnées en B.3.1.

B.18. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 14.7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec le principe général de droit *non bis in idem*.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 18 juin 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior