
La jurisprudence Antigone en droit fiscal : le dogmatisme à l'épreuve du pragmatisme

Auteur : Notté, Alexandre

Promoteur(s) : Bourgeois, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires (aspects belges, européens et internationaux)

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/2957>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La jurisprudence Antigone en droit fiscal : le dogmatisme à l'épreuve du pragmatisme

Alexandre Notté

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires

Année académique 2016-2017

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Marc Bourgeois

Professeur ordinaire

RESUME

En résumé, aujourd'hui tous les juristes belges connaissent l'arrêt Antigone en droit pénal. Très récemment (le 22 mai 2015), la Cour de cassation a décidé d'étendre le principe au droit fiscal. Cependant, la doctrine et la jurisprudence se montrent encore très divisées au sujet de cette extension. Les critiques se portent surtout sur la portée illusoire des trois exceptions au maintien d'une preuve illégale établis par la Cour de cassation et sur la contrariété de cette jurisprudence aux normes internationales liant la Belgique.

Le présent travail sera donc divisé comme suit : nous aurons, dans un premier temps, l'occasion de nous pencher sur l'arrêt Antigone en droit pénal (notamment sur ses prémices et son origine en procédant à une analyse de droit comparé) et sur l'extension de ce dernier aux matières civiles. Cette étape est indispensable avant de commencer l'analyse de l'arrêt Antigone fiscal, puis de passer en revue ces trois exceptions et les critiques à l'encontre de cet arrêt pour déterminer si : « La jurisprudence Antigone étendue au droit fiscal est, ou non, contra legem ? »

Table des matières

Introduction	7
Titre I : La jurisprudence <i>Antigone</i> en droit pénal	10
Chapitre 1 : La jurisprudence <i>Antigone</i>	10
a. Les prémices de la jurisprudence <i>Antigone</i>	10
b. L'arrêt du 14 octobre 2013 dit « Antigone »	11
c. La jurisprudence <i>Antigone</i> et la théorie kelsénienne	12
d. Les conséquences de l'arrêt en droit pénal	12
Chapitre 2 : Les principes qui sous-tendent la jurisprudence <i>Antigone</i> et l'extension de son champ d'application	14
a. L'influence des systèmes juridiques étrangers à l'origine de la jurisprudence <i>Antigone</i>	14
b. L'influence néerlandaise.....	14
c. L'influence française	16
d. Les répercussions de la jurisprudence <i>Antigone</i> sur les autres branches du droit	17
Chapitre 3 : Le régime probatoire du droit fiscal.....	19
Titre II : L'extension de la jurisprudence <i>Antigone</i> au droit fiscal et les critiques à l'égard de cette extension	21
Chapitre 1 : Les preuves irrégulières en droit fiscal.....	21
a. L'utilisation d'un dossier pénal pour établir l'impôt.....	21
b. Preuve irrégulière contenue dans un dossier pénal.....	22
Chapitre 2 : Les sanctions particulières prévues par le législateur.....	27
Chapitre 3 : Les principes de bonne administration	28
a. Application des principes de bonne administration au droit fiscal.....	28
b. Conséquences de l'application des principes de bonne administration au droit fiscal.....	30
Chapitre 4 : La convention européenne des droits de l'homme	32
a. Le champ d'application de l'article 6 CEDH	32
b. La protection offerte par l'article 6 de la CEDH	33
c. L'article 8 CEDH.....	34
d. L'article 1P1	35
Chapitre 5 : Le droit européen et la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.....	37
a. L'arrêt WebMindLicenses (les faits et les questions préjudicielles).....	37
b. Réponse de la Cour.....	37
c. Conséquence de l'arrêt sur la jurisprudence <i>Antigone</i>	38

Chapitre 6 : Vers une consécration légale	39
Conclusion.....	41
Bibliographie.....	43

La jurisprudence *Antigone* en droit fiscal : le dogmatisme à l'épreuve du pragmatisme

Introduction

« En matière judiciaire, la preuve consiste en la démonstration par une partie à un litige de l'exactitude ou de la fausseté d'une allégation, portant sur un fait, un acte juridique ou une proposition. (...) Cette preuve est destinée à emporter la conviction du juge¹».

Il ne sert à rien d'invoquer un fait ou un acte juridique si on ne peut le prouver. Le législateur a, bien sûr, réglé le régime de la preuve. Il est primordial pour le juriste qui intervient durant la phase contentieuse de le maîtriser pour écarter les preuves irrégulières et soutenir un raisonnement rigoureux fondé sur des éléments probants réguliers. Il arrive que des litiges soient fondés sur une seule et unique preuve. Le sort réservé à celle-ci, si elle est illicite, est donc capital.

Mais cette maîtrise est également importante pour le juriste qui intervient durant la phase de conseil précontentieuse pour se réserver des preuves admissibles contre un adversaire potentiel ou pour s'assurer de la validité d'un acte. Il doit aussi être en mesure d'expliquer à son client comment son adversaire administrera la preuve contre lui.

Le rôle de la loi dans un Etat de droit est de conférer de la sécurité juridique aux individus. La loi doit permettre de connaître *a priori* les conséquences d'un comportement que l'on souhaite adopter. Le régime de la preuve, qui découle de la loi, doit donc lui aussi être établi à l'avance.

Comme le souligne Paul Dhaeyer : « La question de la régularité de la preuve est sans doute une des questions les plus délicates du droit de la procédure pénale, car elle met en balance les libertés publiques dont la procédure pénale est le garant ultime, et un sentiment largement répandu dans l'opinion publique selon lequel les « vices de forme » ne devraient pas permettre à ceux qui enfreignent le droit d'échapper à des poursuites »².

En 2003, une « révolution » s'est opérée dans le régime de la preuve, née d'un arrêt de la Cour de Cassation du 14 octobre, communément appelé « *Antigone* ». Il concerne le droit pénal, mais il s'est rapidement étendu à d'autres branches du droit. Cette jurisprudence a eu des conséquences essentielles en matière de preuve. Elle permet de conserver dans une procédure des preuves irrégulièrement recueillies à trois conditions. Nous y reviendrons.

La jurisprudence *Antigone* heurte l'esprit rigoureux du juriste, car elle permet de se départir des principes légaux. Elle remet en cause les principes de notre droit établis depuis toujours. Elle

¹ P.VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, T. II : Les obligations. Vol. 3, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.2316.

² P.DHAEYER, « Mais où est donc passée la nullité ? », *R.G.C.F.*, 2007/3, p.156.

aboutit à ce que l'autorité publique reproche à un citoyen d'avoir violé la loi alors qu'elle est, elle-même, à l'origine d'illégalités.

Mais *Antigone* a surtout mis à mal la sécurité juridique, principe pourtant essentiel dans un Etat de droit, en supprimant les balises dans l'administration de la preuve, rendant l'issue d'un litige plus incertaine. Car elle laisse une large marge d'appréciation au juge dans l'admission ou non d'une preuve illicite.

À l'origine, la législation pénale belge n'était pas dotée d'une théorie des nullités, laissant à la jurisprudence le soin d'en créer une. Et c'est d'ailleurs ce qu'elle a fait.

Le droit fiscal, qui possède son propre système de preuve, n'a toujours pas de théorie légale générale des nullités. La jurisprudence doit donc pallier l'insuffisance.

Mais alors, que faut-il faire en droit fiscal : suivre le chemin qui a été tracé en droit pénal ou en prendre ses distances ?

Une certaine jurisprudence commence à apparaître, qui tente de répondre à cette interrogation en appliquant de manière extensive la théorie qui s'est développée en droit pénal. Cette nouvelle tendance est loin d'être exempte de tout reproche et est, de plus, loin d'être univoque.

La doctrine s'est déjà montrée prolixie au sujet de la jurisprudence *Antigone* en droit fiscal, mais sans toutefois apporter de réponse précise la question suivante : « La jurisprudence *Antigone* étendue au droit fiscal est-elle, ou non, *contra legem* ? »

Nous tenterons donc d'y répondre et proposons de procéder en quatre étapes :

D'abord, nous tenterons d'établir ce qu'est la jurisprudence *Antigone*. Quelles ont été ses prémices ? Quelles ont été ses conséquences et notamment son extension aux autres branches du droit ?

L'aperçu historique de cette jurisprudence est primordial pour la comprendre, pour l'appliquer correctement et pour déterminer le sort qui doit lui être réservé. (Tous ces développements sont repris dans les *chapitres I et II du titre I*)

Ensuite, nous nous intéresserons au régime probatoire en droit fiscal, à ses particularités par rapport aux autres branches du droit. Nous ferons aussi le point sur la jurisprudence et la doctrine concernant la preuve irrégulière en droit fiscal. En effet, l'objet du présent travail vise plus particulièrement le droit fiscal, qu'il est nécessaire de distinguer des autres matières de par ses singularités. (*Chapitre III du titre I*)

Puis viendra l'examen précis de la question qui nous occupe : il nous faudra vérifier la conformité légale de la jurisprudence qui étend la portée de l'arrêt *Antigone* au droit fiscal. Nous nous pencherons, d'abord, sur les dispositions fiscales revêtues par le législateur de sanctions particulières, puis sur les principes de bonne administration. (*Chapitre III du titre II*)

Enfin, nous étudierons la conformité de la jurisprudence *Antigone* fiscale avec la convention européenne des droits de l'homme (au regard du droit procès équitable) et la charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne. Ces points doivent retenir toute notre attention car c'est sur base de ces deux normes que la jurisprudence *Antigone* fiscale est le plus critiquée. (*Chapitres IV et V du titre II*)

Titre I : La jurisprudence *Antigone* en droit pénal

Chapitre 1 : La jurisprudence *Antigone*

a. Les prémices de la jurisprudence *Antigone*³

Le lecteur averti peut s'interroger sur l'utilité de passer par cette étape. Nous allons le voir, cette étape est essentielle car en étudiant les motifs qui sous-tendent l'arrêt *Antigone* pénal, nous comprendrons l'origine de l'arrêt *Antigone* fiscal.

Jusqu'en 1990, le principe était très simple : si une preuve était illégale ou irrégulière⁴ (c'est-à-dire contraire à la dignité de la justice, à la bonne administration de celle-ci), elle était nulle et dépourvue d'effets que cette illicéité soit due aux autorités ou aux particuliers. On retrouve très tôt l'affirmation de ces principes par la jurisprudence⁵. L'illicéité d'une preuve n'entraîne pas l'irrecevabilité des poursuites, mais en sape le fondement.

Ce principe peut, si l'on n'adopte pas une position trop dogmatique, heurter le sentiment de justice du citoyen. En effet, même si la preuve est illicite, elle n'en reste pas moins un élément pour connaître la vérité. En d'autres termes, illégal ne signifie pas irréel. La Cour de cassation s'est, petit à petit, écartée du principe strict (et dogmatique) permettant aux preuves illicites de faire leur entrée dans la sphère juridique.

La Cour suprême belge a, au début des années 90, admis l'utilisation d'une preuve illicite obtenue par un particulier qui l'a transmise à l'autorité, à la condition qu'il n'y ait aucun lien entre l'illicéité et la remise aux autorités⁶. En l'espèce, à la suite d'une perquisition, les enquêteurs avaient retrouvé par hasard des documents volés servant à établir une infraction dans le chef du propriétaire des documents volés. Le particulier n'avait pas l'intention de violer la loi pour ensuite remettre cette preuve aux autorités.

À partir de l'instant où la Cour de cassation a créé une brèche, celle-ci n'a fait que s'accroître. La Cour de cassation a ensuite permis d'utiliser la preuve que le particulier a obtenue illégalement avec l'intention de dénoncer sur base de cette preuve⁷. Mais c'est en 2003 que cette même Cour va opérer un revirement très net de sa jurisprudence antérieure concernant le régime probatoire.

³ Voy. sur le sujet : F.KUTY, « Le droit de la preuve à l'épreuve des juges », *J.T.*, 2005, pp.349 à 355.

⁴ Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107, dans le cadre du présent travail, illégal et irrégulier seront employés comme synonymes, car il n'existe pas de conception unanime de la doctrine pour définir ces deux termes.

⁵ Cass., 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66.

⁶ Cass., 17 avril 1991, *Rev. dr. pén.*, 1992, p. 94.

⁷ Cass., 30 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 565, Cass., 23 avril 2002, *Pas.*, 2002, p. 982.

b. L'arrêt du 14 octobre 2013 dit « Antigone »⁸

Un simple contrôle de police s'était déroulé à Anvers et portait le nom d'*Antigoon*, durant lequel un homme s'est vu reprocher la détention d'une arme à feu dont le numéro de série avait été effacé. Cependant, la fouille de son véhicule, qui a permis de découvrir l'arme, était irrégulière.

En effet, l'article 29 de la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police ne permet la fouille d'un véhicule que dans certaines conditions, or aucune d'entre elles n'était rencontrée.

Donc, la loi sur la fonction de police fixe des balises dans la recherche d'infractions et celles-ci ne sont pas respectées. On s'attend alors, conformément à la jurisprudence en place à l'époque, à voir la preuve illégale être écartée de l'affaire, mais finalement, il n'en sera rien. La Cour de cassation va opérer, le 14 octobre 2003, un revirement complet dans sa manière d'aborder ces preuves illicites. Certes, la jurisprudence stricte relative à l'administration de la preuve antérieure aux années 90 avait déjà subi quelques assauts, mais à ce moment-là, elle va presque totalement s'écrouler.

Voici un extrait de l'arrêt pour comprendre l'ampleur du revirement :

« Attendu que la circonstance qu'un élément de preuve a été obtenu irrégulièrement a, en règle, uniquement pour conséquence que le juge lorsqu'il forme sa conviction, ne peut prendre cet élément en considération ni directement ni indirectement :

- soit lorsque le respect de certaines conditions de forme est prescrit à peine de nullité ;
- soit lorsque l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve ;
- soit lorsque l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable » ;⁹

La Cour de cassation va même aller plus loin puisqu'un deuxième arrêt du 23 mars 2004 énonce, cette fois, que le juge ne peut écarter une preuve obtenue illicitement que dans les trois hypothèses de l'arrêt du 14 octobre 2003, supprimant de ce fait la marge de manœuvre du juge : celui-ci n'a plus le choix d'écarter une preuve irrégulière qui ne fait pas partie des trois hypothèses mentionnées.

Cet arrêt a fait du principe l'exception et de l'exception le principe. Le dogmatisme a cédé face au pragmatisme dans la recherche des infractions. Seules les conclusions du procureur général De Swaef, nous permettent de comprendre les raisons qui sous-tendent ce revirement.

Il avait motivé son choix d'opérer un revirement de jurisprudence par les nouvelles formes de criminalité auxquelles il faut s'adapter, par la nécessité sociale d'une répression efficace et

⁸ Voy. sur le sujet: F.KUTY, *op.cit.*, *J.T.*, 2005, pp.349 à 355.

⁹ Cass., 14 octobre 2003, *R.W.*, 2003-2004, p. 814, concl. de l'avocat général De Swaef, *N.J.W.*, 2003, p. 1367, *T. Strafr.*, 2004, p. 129, obs. Ph. Traest, *R.C.J.B.*, 2004, p. 405, note F. Kuty, confirmé par Cass., 23 mars 2004, *R.A.B.G.*, 2004, p. 1061, obs. F. Schuermans, *Vigiles*, 2004, p. 166.

l'uniformisation du régime de la preuve dans le cadre de l'instauration de l'espace judiciaire européen¹⁰.

c. La jurisprudence *Antigone* et la théorie kelsénienne

Le théoricien du droit voit, quant à lui, un autre problème soulevé par cette jurisprudence. La théorie kelsénienne, qui est (de l'avis majoritaire de la doctrine) la plus pertinente pour justifier les principes de notre Etat de droit, conçoit le droit comme une pyramide, une construction par étages. Pour Hans Kelsen, un ordre juridique est un système dynamique des normes juridiques reliées entre elles et étagées en degrés et par délégations successives¹¹. Cette pyramide possède deux extrémités au sommet de celle-ci la *Grundnorm* qui est en quelque sorte l'acte fondateur de l'ordre juridique, c'est-à-dire l'acte par lequel les membres d'une communauté décident d'être liés par des principes qui s'appliqueront à tous (il n'est pas aisé d'établir ce qu'elle est réellement, c'est l'un des points faibles de la théorie kelsénienne même si celle-ci reste de grande qualité). Par délégations successives, c'est-à-dire par habilitation de la norme supérieure à en créer de nouvelles, nous arrivons à la base de la pyramide, où l'on retrouve l'acte matériel habilité successivement par la norme fondamentale.

La jurisprudence « Antigone » permet (et ce en contradiction avec la théorie kelsénienne) à des actes matériels non-habilités de produire des effets dans le domaine du droit. La différence entre notre modèle démocratique et un état « pirate » qui ne tient son pouvoir que de sa force devient alors très mince. Car *Antigone* permet à des actes matériels non-démocratiquement établis (par une assemblée représentative) de produire des effets juridiques.

d. Les conséquences de l'arrêt en droit pénal

Cette jurisprudence étend considérablement la marge d'appréciation du juge : avant les années 90, il se limitait à constater l'illicéité. En effet, si l'illicéité il y avait, le juge devait écarter la preuve. *Antigone* offre au juge une nouvelle marge d'appréciation bien plus large. Il a le pouvoir de déterminer si, *in casu*, il y a illégalité et ensuite si l'on se trouve dans une des trois hypothèses (exposées dans l'extrait ci-dessus) qui entraîne l'écartement de la preuve des débats. Le même raisonnement peut être tenu à propos de l'arrêt *Antigone* fiscal (nous reviendrons sur la portée illusoire pour le contribuable de ces trois hypothèses lors de l'examen de l'arrêt *Antigone* fiscal).

Comme le souligne très justement Franklin Kutu, le danger de cette jurisprudence est que «la Cour de cassation fait davantage qu'interpréter la loi. En l'occurrence, en palliant ses insuffisances, elle dit le droit, ce qui démontre l'impérieuse nécessité d'une intervention

¹⁰ F. KUTY, *op.cit.*, J.T., 2005, p.352.

¹¹ N. THIRION, *Théories du droit (Droit, pouvoir, savoir)*, collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2011, p.185 et s.

législative. La détermination de la sanction des preuves illicites doit être légale et non prétorienne»¹².

D'ailleurs, les motifs des conclusions du procureur général sont ceux d'un législateur dans l'élaboration d'une loi.

Le législateur avait conscience de la nécessité de son intervention après l'arrêt de 2003. Ce qu'il a fait dix ans plus tard, en usant de manière très limitée de son pouvoir, puisqu'il s'est contenté de recopier la jurisprudence par une loi du 24 octobre 2013.

Cet aparté sur la jurisprudence *Antigone* en droit pénal est essentiel pour nous permettre de prendre conscience de la nécessité de l'intervention du législateur quand la Cour de cassation dit le droit de cette manière. L'intervention du législateur paraît donc également opportune en droit fiscal si le principe d'exclusion de la preuve illicite devait être modifié. Son intervention devrait advenir avant l'extension jurisprudentielle de l'arrêt *Antigone*.

Mais force est de constater que ce n'est pas le cas : les premières décisions de jurisprudence appliquant explicitement la jurisprudence *Antigone* fiscale ont déjà été prononcées sans la moindre intervention du législateur, alors que ce dernier connaît la nécessité d'intervenir dans un tel cas d'espèce. Des parlementaires ont d'ailleurs, quelques mois après *Antigone* fiscal, déposé un projet de loi en ce sens. Cette situation laisse le juriste quelque peu perplexe.

¹² *Idem*, p.355.

Chapitre 2 : Les principes qui sous-tendent la jurisprudence *Antigone* et l'extension de son champ d'application

a. L'influence des systèmes juridiques étrangers à l'origine de la jurisprudence *Antigone*

En droit comparé de la preuve, il existe une différence flagrante entre les systèmes de Common Law et ceux issus de la codification napoléonienne. Cette différence est, sans doute à l'origine de la jurisprudence *Antigone*. Contrairement aux pays de Common Law (dans lesquels les preuves illicites font l'objet d'une réglementation qui définit les conditions de leur exclusion des débats) dans le système juridique français, le concept de licéité évoque des règles dispersées et dont la sanction varie, même si, en règle générale, il s'agit d'une exclusion pure et simple¹³.

Revenons donc sur les conclusions du procureur général De Swaef. Il fait référence aux droits français et néerlandais, mais c'est ce dernier qui l'a vraiment influencé. Il nous apparaît donc opportun de procéder à une étude comparative pour illustrer nos propos.

b. L'influence néerlandaise

La différence essentielle entre la Belgique et les Pays-Bas est, que dans notre pays, la théorie des nullités n'était pas d'origine légale mais prétorienne, calqué durant très longtemps sur le système français qui implique en principe l'exclusion de la preuve en cas d'illicéité.

Le législateur batave s'est, lui, doté d'un article 359a dans son code de procédure pénale (Wetboek van Strafvordering, Wet van 15 januari 1921) qui, traduit, énonce que :

« 1. Le tribunal peut déterminer que, s'il lui semble que les formes qui n'ont pas respectées, durant l'enquête préliminaire, ne peuvent pas être récupérées et que les conséquences juridiques ne sont pas établies par la loi:

- a) Par défaut, le montant de la sanction sera réduit si les dommages causés peuvent être compensés de cette manière, en fonction de la gravité de l'infraction;*
- b) Les résultats de l'enquête, obtenus de manière illicite, ne doivent pas contribuer à la preuve de l'infraction présumée ;*
- c) Les poursuites ne sont pas recevables, si l'illicéité en question vicie toute la procédure.*

2. En application du premier alinéa, le tribunal tient compte de l'importance de la règle violée, de la gravité de l'infraction et du dommage causé par ce fait. (...) »¹⁴

¹³ E. VERGÈS, G. VIDAL, O. LECLERC, *Droit de la preuve*, Thémis, Paris, PUF, 2015, p.350.

¹⁴ Traduction libre de l'art.359a du code de procédure pénale néerlandais.

On comprend alors les arguments du procureur général De Swaef soulevés lors de l'arrêt de cassation du 14 octobre 2003¹⁵. Ce dernier s'inspire des motifs d'un article du Code de procédure pénale néerlandais pour l'introduire dans notre droit.

La loi néerlandaise prévoit donc un régime d'exclusion restrictive des preuves irrégulières, à l'instar de notre législation actuelle, « offrant toutefois un panel de sanctions plus large que le nôtre puisque le juge peut appliquer également une diminution de peine. Ensuite, cette législation induit nécessairement un contrôle d'opportunité, laissant au juge un large pouvoir d'appréciation »¹⁶. C'est pour cette raison que l'on peut rapprocher le droit néerlandais du système de Common Law.

Concernant le droit fiscal, il convient de signaler que le droit néerlandais ne contient pas, à l'instar de notre droit, de théorie légale des nullités. C'est donc la jurisprudence néerlandaise qui a dû pallier cette insuffisance en créant un régime qui s'inspire des principes généraux de procédure pénale¹⁷. La théorie batave des nullités en droit fiscal s'articule en quatre principes, criants de similitudes avec les principes établis par l'arrêt *Antigone* en droit fiscal belge évoqué ultérieurement. C'est donc, peut-être, avec l'aide du droit fiscal néerlandais que l'on pourra répondre à la question qui nous occupe (il serait notamment intéressant d'étudier la conception néerlandaise de l'article 8 de la CEDH car leur jurisprudence peut visiblement aller à son envers).

Le premier de ces quatre principes est qu'il n'y a pas de nullité sans griefs. Mais ce principe va même plus loin, car il énonce que pour écarter une preuve irrégulière, le contribuable doit avoir été lésé d'un droit personnel et direct¹⁸.

Le second point est le respect du principe de bonne administration (concept d'ailleurs créé par les Néerlandais), leur conception du principe de bonne administration est similaire à la nôtre. Nous renvoyons, à cet égard, au chapitre III du titre II. Soulignons que le *Hoge Raad* annule les pièces lorsque l'Administration agit par ruse, car elle viole gravement les principes de bonne administration¹⁹.

Le troisième principe est celui de causalité, qui édicte que la preuve irrégulière ne peut être écartée s'il est démontré que l'Administration fiscale aurait pu avoir accès légalement aux pièces litigieuses.

¹⁵ Cass., 14 octobre 2003, *R.W.*, 2003-2004, p. 814, concl. conf. de l'avocat général De Swaef, *N.J.W.*, 2003, p. 1367, *T. Strafr.*, 2004, p. 129, obs. Ph. Traest, *R.C.J.B.*, 2004, p. 405.

¹⁶ P.DHAEYER, *op.cit.*, *R.G.C.F.*, 2007/3, p.160 citant P. FORTUYN, W. VALKENBURG et M. DE VRIES-LEEMANS, « Onrechtmatig verkregen bewijs in het Nederlands strafrecht fiscaal recht », *Tijds. straf.*, 2005, p. 518 et A.M. VAN WOENSEL, « Sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal », novembre 2003, *Delikt en Delinkwent*, 2004, p. 130.

¹⁷ P.DHAEYER, *op.cit.*, *R.G.C.F.*, 2007/3, p.162.

¹⁸ P.DHAEYER, *op.cit.*, *R.G.C.F.*, 2007/3, p.163.

¹⁹ Hoge Raad, 9 septembre 1992, *BNB*, 1992, p.367.

Enfin, le quatrième et dernier principe consacre le fait qu'il faut avoir égard à la gravité de l'infraction reprochée au contribuable et à la gravité de l'irrégularité commise par le fisc.

c. L'influence française

En revanche, la référence au droit français faite par le procureur général De Swaef est moins pertinente. En effet, la France reste très attachée à la légalité de la preuve au nom de l'Etat de droit, à l'exception de la preuve illicite produite par un particulier sans aucune intervention de l'autorité publique, qui est admise en droit français.

Le principe de licéité de la preuve implique que chaque élément de preuve soit produit ou recherché conformément aux règles de droit. Le non-respect de ce principe implique l'exclusion de la preuve illicite²⁰.

« Les magistrats et les agents de l'autorité sont tenus de respecter les principes de légalité et de loyauté dans la constitution de la preuve »²¹.

La solution du droit français au problème de la preuve irrégulière n'est pas celle retenue par la Cour de Strasbourg²². Car pour le législateur français et la Cour de cassation française, « le respect des droits et libertés est en quelque sorte partie intégrante de l'équité du procès. En conséquence, le fait pour un agent de l'autorité publique de violer l'un de ces droits et libertés au cours de la recherche des preuves emporte nécessairement la nullité des investigations »²³.

Certains domaines échappent toutefois au contrôle de la licéité, notamment en ce qui concerne les preuves apportées par des personnes privées dans une procédure pénale²⁴.

Telle fut d'ailleurs l'hypothèse de l'arrêt du 15 juin 1993²⁵ à laquelle fait référence, à tort, le procureur général De Swaef dans ses conclusions. Son raisonnement ne tient pas la route car c'est un cas de figure différent de l'arrêt *Antigone* belge. Les auteurs de la preuve illicite sont différents (un particulier en France, une autorité publique dans le cadre de l'arrêt *Antigone*).

Les intentions du procureur général De Swaef ne sont donc que très partiellement atteintes. La répression des infractions est, il est vrai, plus efficace grâce à la jurisprudence *Antigone* puisque

²⁰ E. VERGÈS, G. VIDAL, O. LECLERC, *Droit de la preuve*, Thémis, Paris, PUF, 2015, p.355 à 358. Pour une illustration jurisprudentielle récente voy. Cass (fr) 31 janvier 2012, R.G.C.F., 2014, n°3-4, p.213

²¹ F.DESPORTES et L.LAZERGES-COUSQUER, *Traité de procédure pénale*, 3^{ème} édition, Corpus droit privé, Paris, Economica, 2013, p.408.

²² CEDH, 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*.

²³ F.DESPORTES et L.LAZERGES-COUSQUER, *op.cit.*, 3^{ème} édition, Corpus droit privé, Paris, Economica, 2013, p.408.

²⁴ E. VERGÈS, G. VIDAL, O. LECLERC, *Droit de la preuve*, Thémis, Paris, PUF, 2015, p.360 et Cass. Crim. (fr), 23 juillet 1992, n° 92-82.781

²⁵ Cass (fr), 15 juin 1993, *Bull. crim.*, 1993, n°210.

les hypothèses dans lesquelles on écarte les preuves illicites sont moins nombreuses. Mais comme on vient de le voir, l'uniformisation des nullités de la preuve en Europe est loin d'être atteinte. Nous pouvons simplement dire qu'il s'agit d'une prise de distance avec le système français et d'un rapprochement avec le droit néerlandais.

d. Les répercussions de la jurisprudence *Antigone* sur les autres branches du droit

Après l'arrêt *Antigone*, l'on a assisté à une consolidation de la jurisprudence. Mais jusqu'à l'arrêt du 10 mars 2008, tous les arrêts relatifs à la preuve illicite concernaient la procédure pénale. Une incertitude subsistait quant à l'extension de l'arrêt *Antigone* à la procédure civile. La doctrine était divisée en deux camps : les auteurs favorables à cette extension²⁶ et ceux qui y étaient opposés²⁷. La jurisprudence s'est, elle aussi, montrée hésitante²⁸. Même si une tendance majoritairement défavorable pouvait être perçue chez les juges du fond²⁹.

Comme le signale Fabienne Kéfer : « A ce sujet, le contentieux social offre un terrain de prédilection à la discussion. Si un employeur a licencié pour motif grave en ne disposant que d'une seule preuve et si celle-ci est déclarée irrecevable, le motif de licenciement n'est pas établi et l'employeur se voit condamné au paiement d'une indemnité de congé »³⁰.

Dans un premier temps, « plusieurs juridictions ont écarté des images, produites par l'employeur comme preuve de la faute grave justifiant le licenciement, pour le seul motif qu'elles avaient été recueillies en violation de la convention collective de travail n° 68 ou d'autres dispositions. Les juges des divorces, par contre, se montraient cependant moins stricts que leurs homologues des juridictions du travail et acceptaient la preuve irrégulière plus facilement »³¹.

C'est dans ce contexte qu'a été prononcé un arrêt fondamental du 10 mars 2008 rendu par la chambre sociale néerlandophone (à nouveau) de la Cour de cassation, relatif à la procédure civile. Un chômeur est interrogé par la police et déclare apporter régulièrement une aide à son frère qui tient un commerce. Le procès-verbal contenant ses déclarations est communiqué à l'Onem, sans l'autorisation du procureur général alors qu'il s'agissait d'une obligation légale³².

²⁶H. DECKERS, *Le licenciement pour motif grave*, Waterloo, Kluwer, Collection études pratiques de droit social, 2008, p. 93.

²⁷ H. BUYSENS et K. CLINCKEMALIE, « Knelpunten inzake het bewijs van de dringende reden », *Orientaties*, 2007, p. 247 ; K. ROSIER et S. GILSON, « Licéité de la preuve et droit au respect de la vie privée : principes et sanctions », *Revue du droit des technologies du droit de l'information*, n°31/2008, p. 251, n° 19

²⁸ Pour une tendance défavorable à l'extension voy. C. trav. Bruxelles, 16 janvier 2006, *J.T.T.*, 2006, p.14; C. trav. Bruxelles, 15 janvier 2006, *J.T.T.*, 2006, p. 392. Pour une tendance favorable Mons, 2 mai 2005, *J.L.M.B.*, 2005, p. 438.

²⁹ F. KEFER, « Antigone et Manon s'invitent en droit social. Quelques propos sur la légalité de la preuve », note sous Cass., 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, p. 338

³⁰ *Idem*, p. 338.

³¹ *Idem* p.338 et voy. par exemple, Anvers, 19 décembre 2007, *R.D.J.P.*, 2008, p. 235 ; civ. Malines, 4 janvier 2007, *R.D.J.P.*, 2008, p. 247.

³² F. KÉFER, *op.cit.*, note sous Cass., 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, p. 340.

L'Onem exclut la personne du bénéfice des allocations de chômage. Le chômeur conteste la décision. La Cour de cassation, amenée à trancher la question, adopte un raisonnement similaire à celui qu'elle avait établi en droit pénal en appliquant l'arrêt *Antigone* au cas d'espèce.

Comme l'a relevé Mougenot, les critères de l'arrêt du 10 mars 2008 sont manifestement conçus pour le droit pénal³³ et leur utilisation ne peut s'expliquer que parce que « le litige ayant donné lieu à (cet) arrêt (...) porte sur une sanction administrative dont on pourrait soutenir qu'elle a une nature pénale au sens de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Des doutes sont donc permis sur le fait que, par cet arrêt, la Cour entendait étendre sa jurisprudence à tous les litiges civils »³⁴.

De plus, cette jurisprudence du 10 mars 2008 fut loin d'être univoque. Quand la section francophone de cette même chambre dut régler un problème de preuve illicite, elle s'écarta de l'arrêt du 10 mars 2008 pour en revenir au principe de l'exclusion de la preuve illicite³⁵.

C'est l'exemple typique de la divergence de vues entre le Nord et le Sud du pays. La section néerlandophone de la Cour de cassation fait le premier pas en acceptant de s'écarter du principe, laissant la section francophone dans l'expectative. Cette dernière se résout ensuite à suivre la nouvelle tendance.

D'ailleurs, après l'arrêt *Antigone* pénal, la section francophone de cette même chambre ne semblait pas lui emboîter le pas. Un arrêt du 9 juin 2004 énonçait encore que « les règles relatives à l'administration de la preuve exigent que les preuves entachées d'illégalité ou d'irrégularité soient écartées des débats en même temps que les éléments qui en sont la suite »³⁶.

³³ D. MOUGENOT, « Antigone face aux juges civils – L'appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles », *D.A.O.R.*, 2011/98, p. 246.

³⁴ K. ROSIER et S. GILSON, « La preuve irrégulière : quand Antigone ouvre la boîte de Pandore. Commentaire de l'arrêt *Lee Davies* rendu par la Cour européenne des droits de l'homme le 28 juillet 2009 », *Chron. D.S.*, 2010, p. 290.

³⁵ Cass., 10 novembre 2008, n°S.06.0029.F.

³⁶ Cass., 9 juin 2004, *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 1260.

Chapitre 3 : Le régime probatoire du droit fiscal

Très rapidement après l'arrêt *Antigone* de 2003 en droit pénal et de 2008 en droit social, la question de son extension au droit fiscal s'est posée. La jurisprudence et la doctrine furent assez divisées à ce sujet³⁷. Quelques mois avant l'arrêt *Antigone* fiscal, François Koning observe très pertinemment que si le législateur voulait étendre la jurisprudence du 14 octobre 2003 propre à la procédure pénale au droit fiscal, il l'aurait déjà fait³⁸.

Jusqu'à très récemment, le principe, en droit fiscal, était le même que celui du droit pénal avant la jurisprudence *Antigone*. Comme l'écrivait, en 2004, Thierry Afschrift : « En matière fiscale comme en toute autre matière, le juge ne peut évidemment tenir compte des pièces obtenues de manière illicite par l'une des parties »³⁹.

Le juge doit vérifier si après avoir écarté les preuves illicites et celles qui en constituent le prolongement comme le veut la théorie des fruits de l'arbre empoisonné (c'est-à-dire celles obtenues légalement par l'Administration après avoir été informée illégalement), l'impôt se justifie encore⁴⁰. Il en est de même des preuves recueillies illicitement par un tiers, transmises à l'Administration⁴¹.

La preuve en droit fiscal, comme dans les autres matières, revêt un caractère essentiel, car le fisc ne pourra imposer un contribuable sur des revenus non déclarés que s'il apporte la preuve de l'existence de ces revenus. Il en est de même pour le contribuable qui ne pourra bénéficier d'une déduction ou d'une réduction d'impôts que s'il parvient à démontrer qu'il y a droit⁴².

La charge de la preuve en droit fiscal suit le même principe que le droit commun tel que défini par l'art. 870 du Code judiciaire : « Chacune des parties a la charge de prouver les faits qu'elle allègue ». Il existe des tempéraments au principe propre au droit fiscal ; le contribuable a l'obligation de collaborer avec l'Administration fiscale dans la procédure de taxation. L'Administration peut également recourir à la taxation d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables incombant alors au contribuable. Mais la déclaration fiscale du contribuable est revêtue d'une présomption d'exactitude, renversant ainsi la charge de la preuve qui incombera alors l'Administration.

De plus, afin d'établir l'impôt, la loi prévoit une série de pouvoirs d'investigation dont dispose l'Administration. Ces pouvoirs peuvent être divisés en 2 grandes catégories⁴³ :

³⁷ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, p.173.

³⁸ F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt des personnes physiques*, Kluwer, Waterloo, 2015, p.315

³⁹ T. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004, p.174.

⁴⁰ Gand, 13 mai 1977, *J.D.F.*, 1977, p.286.

⁴¹ T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, Larcier, Bruxelles, 1998, p.171.

⁴² F. STEVENART MEEÛS (sous la direction de), *Manuel de procédure fiscale*, Les Manuels pratiques des FUCaM, Anthemis, Limal, 2011, p.209.

⁴³ S. SCARNÀ (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.97 à 101.

-D'une part, les investigations chez le contribuable qui permettent, par exemple, à l'Administration de se voir communiquer tous les livres et documents du contribuable.

-D'autre part, les investigations auprès des tiers dans les limites du secret professionnel, du droit au respect de la vie privée et du secret bancaire (seulement pour ce qu'il en reste en Belgique).

Bien que l'Administration fiscale jouisse de pouvoirs exorbitants afin d'établir l'impôt, elle en subit, cependant, la contrepartie. Par exemple, la loi prévoit une prescription plus rapide pour l'enrôlement et le recouvrement, une limite dans les délais d'investigations⁴⁴,...

⁴⁴ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, p.176.

Titre II : L'extension de la jurisprudence *Antigone* au droit fiscal et les critiques à l'égard de cette extension

Chapitre 1 : Les preuves irrégulières en droit fiscal

Aujourd'hui, il semble, peut-être, nécessaire de nuancer, voire de repenser complètement, notre vision traditionnelle de la preuve irrégulière en droit fiscal.

D'abord en ce qui concerne l'illicéité commise par un particulier : avant l'arrêt *Antigone* pénal, dans une espèce fiscale, la Cour de cassation considéra dans un arrêt du 17 janvier 1990⁴⁵ que cette irrégularité n'entraînait pas automatiquement l'exclusion de la preuve. L'Administration fiscale peut en faire usage, pour autant que la pièce n'ait pas été frauduleusement transmise à l'Administration et que les autorités chargées des poursuites n'aient pas sciemment et volontairement provoqué cette irrégularité⁴⁶. La Cour de cassation ne fait donc, sur ce point, aucune différence entre le droit fiscal et le droit pénal.

Mais, le sujet qui nous occupe concerne l'illicéité commise par l'autorité publique. L'Administration fiscale est, bien sûr, favorable à l'extension d'*Antigone*. En revanche, la jurisprudence et la doctrine se sont montrées beaucoup plus divisées.

Nous devons, à ce stade, opérer une distinction entre d'une part, l'utilisation par l'Administration fiscale d'une preuve provenant d'un dossier pénal (et notamment lorsque le dossier pénal contient des preuves irrégulières) pour établir l'impôt (sections a et b) et d'autre part, l'utilisation d'une preuve obtenue illicitement par l'Administration fiscale (sections c et d).

a. L'utilisation d'un dossier pénal pour établir l'impôt

L'Administration fiscale bénéficie du pouvoir de prendre connaissance de tous les actes qu'elle juge nécessaires pour établir l'impôt (notamment la consultation d'un dossier pénal), le principe est contenu dans l'article 327 §1 du CIR92. L'alinéa 2 de cette disposition énonce que les actes, pièces, registres, documents ou renseignements relatifs à des procédures judiciaires ne peuvent être communiqués ou copiés sans l'autorisation expresse du ministère public.

La loi requiert donc l'autorisation du parquet. Cependant, la Cour de cassation, par un arrêt du 9 décembre 1997, énonce que l'Administration des finances peut se constituer partie civile. Partant, depuis la loi dite « Franchimont », la partie civile peut demander à consulter le dossier (art.61 ter du code d'instruction criminelle). En procédant de cette manière, l'Administration contourne la nécessité de l'autorisation du parquet en s'adressant au juge d'instruction pour consulter un dossier.

⁴⁵ Cass., 17 janvier 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 588, *R.W.*, 1990-1992, p. 463.

⁴⁶ P. DHAËYER, « Microfiches KB Lux : un apport à la théorie des preuves en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2009, p. 54.

b. Preuve irrégulière contenue dans un dossier pénal

La jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer récemment sur le sujet dans l'affaire dite des « microfiches KB Lux » qui donna lieu à un nombre important de décisions. L'inspection spéciale des impôts avait eu accès (avec l'accord du procureur général, comme la loi le requiert) à deux dossiers répressifs ouverts à charge d'un tiers. L'Administration fiscale découvrit à l'occasion de la consultation de ces dossiers que des contribuables étaient titulaires de comptes dans les livres de cette banque luxembourgeoise. Elle leur adressa un avis de rectification basé sur des signes et indices d'aisance d'un revenu d'origine indéterminée. Les contribuables contestèrent la validité de ces cotisations en indiquant que les éléments ayant servi à la taxation avaient été irrégulièrement obtenus⁴⁷. La police avait eu recours à une perquisition simulée. Elle avait, ensuite, antidaté les PV de saisie de ces documents en décrivant faussement une remise volontaire aux autorités judiciaires⁴⁸. De plus, les documents irrégulièrement par la police étaient des documents volés par un employé de KB LUX.

Comme l'indique Paul Dhaeyer⁴⁹, la jurisprudence fiscale, qui a eu à connaître des affaires contenant des éléments de dossier pénaux, peut se diviser en trois courants :

- 1) L'un qui s'attache à la fiabilité de la preuve, comme le jugement du tribunal de première instance de Mons du 25 septembre 2005, qui s'inscrit clairement dans cette optique et refuse l'utilisation des preuves qui laissent planer un doute sur la provenance certaine de ces preuves.
- 2) Un autre « qui se place davantage sur le plan de l'appréciation de la légalité de la preuve et qui considère que, si le contribuable ne fournit pas la preuve litigieuse a été obtenue de manière irrégulière, la preuve doit être admise »⁵⁰.
- 3) Enfin, le troisième courant « considère que la question de la validité de la preuve recueillie au plan pénal est sans incidence sur son utilisation dans le cadre de la procédure fiscale. L'Administration fiscale peut en faire usage, pour peu que la pièce n'ait pas été frauduleusement transmise à l'Administration »⁵¹.

Toujours dans l'affaire des « microfiches », un arrêt de la cour d'appel de Mons fait explicitement référence à *Antigone* et énonce « que traditionnellement, comme en matière pénale, le juge fiscal ne peut former sa conviction concernant la validité d'une taxation sur la base d'une preuve illicite, c'est-à-dire une preuve recueillie soit par un acte interdit par la loi, soit par un acte inconciliable avec les règles substantielles régissant la procédure pénale et la

⁴⁷ P. DHAEYER, *op.cit.*, R.G.C.F., 2009, p. 54.

⁴⁸ Cass., 31 mai 2011, n° P.10.2037.F.

⁴⁹ P. DHAEYER, «Mais où est donc passée la nullité?», in R.G.C.F., 2007/3, p. 156.

⁵⁰ *Idem*, p. 156 qui fait référence à Civ. Anvers, 17 décembre 2004 citée par J.VANDEN BRANDEN, A.F.T., 2005, p.36

⁵¹ *Idem*, p. 156 qui fait référence à Civ. Mons, 12 janvier 2005 citée par J.VANDEN BRANDEN, A.F.T., 2005, p.36

procédure fiscale ou avec les principes généraux du droit. Que cependant, une évolution récente de la jurisprudence de la Cour de cassation, dont il convient d'étendre les effets à la matière fiscale, permet au juge d'atténuer les conséquences de certaines irrégularités affectant l'obtention d'une preuve en lui laissant un pouvoir d'appréciation assez large »⁵².

On peut encore relever un quatrième courant jurisprudentiel qui considère que le droit à un procès équitable (article 6 de la CEDH) est violé lorsque les autorités chargées de l'enquête et des poursuites ont agi comme elles l'ont fait en l'espèce⁵³ (à savoir en procédant à une perquisition simulée et en antidatant les PV de saisies).

c. L'utilisation d'une preuve obtenue illicitement par l'Administration fiscale

C'est cette question qui est au cœur des débats et qui est sujette à controverse. La jurisprudence⁵⁴ et la doctrine sont clairement très divisées à ce propos et ce, même s'il apparaît que la majorité des auteurs sont contre cette nouvelle jurisprudence.

Ainsi, par exemple, H. Vandenberghe a défendu l'idée selon laquelle « les droits de la défense et le droit à un procès équitable sont des principes généraux de droit qui sont d'application dans toutes les branches du droit. Il considère qu'une violation de ces principes par l'application de la jurisprudence *Antigone* en matière fiscale ne peut dès lors être tolérée dans une société démocratique »⁵⁵.

Pour Michel Maus, « puisque le fondement juridique de l'exclusion des preuves recueillies illégalement repose, en droit pénal, sur le droit à un procès équitable consacré par l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, et comme cette disposition conventionnelle n'est en principe pas d'application en droit fiscal, seuls les principes de bonne administration peuvent servir de fondement juridique à l'exclusion des preuves illicites en matière fiscale »⁵⁶.

Parmi les auteurs ayant récemment écrit à ce propos, Marielle Moris tente d'établir une distinction subtile entre, d'une part, la preuve illégale et, d'autre part, la preuve qui n'est pas illicite, mais qui a été obtenue illicitement. Selon elle, ces deux types de preuve doivent faire

⁵² Mons, 10 décembre 2008, *R.G.C.F.*, 2009/54.

⁵³ Cass., 31 mai 2011, n° P.10.2037.F.

⁵⁴ Pour une jurisprudence défavorable à l'extension d'*Antigone*, voy. notamment : Civ. Hasselt, 17 novembre 2010, *Cour. fisc.*, 2013/18, p. 461 ; Anvers, 4 décembre 2012, n° 2011/AR/2372, www.fiscalnet.be; Civ. Hasselt, 17 octobre 2012, *Cour. fisc.*, 2012, p.653 ; Bruxelles, 24 mai 2012, n°2010/AR/2866, www.fiscalnet.be. Pour une jurisprudence favorable, voy. Civ. Bruxelles, 17 janvier 2012, n° 2010/11335/A, www.fiscalnet.be (section néerlandophone) ; Gand, 24 février 2015, n° 2013/AR/2805, www.monkey.be; Anvers 9 février 2016, *Le Fiscologue*, n° 1469, p. 12

⁵⁵ H. VANDENBERGHE, « De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoondocctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen », *T.F.R.*, 2011, p. 897 cité par S. SCARNÀ (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.108.

⁵⁶ M. MAUS, *De fiscale controle*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 92 cité par S. SCARNÀ (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.108.

l'objet d'un traitement différent. La preuve illégale ne peut avoir aucun effet probatoire⁵⁷. La jurisprudence *Antigone* ne concernerait que la preuve obtenue illicitement.

Suivant les critères de cet auteur, une preuve est illégale si l'Administration a recueilli des éléments probatoires en violation des dispositions qui délimitent l'étendue de ses pouvoirs d'investigation. Les cotisations fondées sur ces preuves doivent, selon elle, être annulées.

Nous ne partageons pas cet avis. La frontière entre la preuve illégale et la preuve légale obtenue illicitement ne nous paraît pas claire et surtout beaucoup trop mince. Si bien que nous ne pouvons pas, suivant les critères de Marielle Moris, établir dans quelle hypothèse il s'agit d'une preuve illégale ou d'une preuve légale obtenue illicitement. En outre, Marielle Moris ne définit guère ce qu'elle entend par une preuve obtenue illicitement.

Nous pensons, en effet, que lorsque l'Administration obtient une preuve illicitement, elle viole les dispositions qui délimitent l'étendue de ses pouvoirs d'investigation rendant la preuve illégale. Nous ne retiendrons pas cette distinction dans la suite de nos propos.

Les auteurs sont donc divisés, chacun prétend pouvoir faire échec à l'extension d'*Antigone* au droit fiscal mais à l'aide d'une base légale différente.

d. L'arrêt du 22 mai 2015

Comme nous l'avons déjà laissé entendre, un arrêt récent de la Cour de cassation, dans un dossier fiscal contenant une preuve obtenue irrégulièrement par l'Administration, semble établir un nouveau principe. Un contribuable invoquait une illégalité commise par l'Administration de la TVA belge qui avait demandé des informations auprès de l'Administration fiscale portugaise par l'intermédiaire de l'Administration centrale de l'ISI (qui, selon le contribuable, n'était pas compétente à cet égard) et non par le ministre des Finances ou le *Central Liaison Office* (CLO) comme le prévoit la directive du conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle dans le domaine des impôts directs et de la TVA.

Dans un jugement du 4 mars 2011, le tribunal de première instance d'Anvers écarte cet argument en relevant que l'ISI avait le droit de réclamer de tels renseignements, puis ajoute, surabondamment, que « pour autant que de besoin, une preuve prétendument obtenue illégalement ne peut (...) être exclue que si la fiabilité de la preuve en est affectée ou si l'équité du procès est en cause, ce qui n'est absolument pas le cas en l'espèce »⁵⁸.

⁵⁷ M.MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 2^{ème} édition, Précis de la faculté de droit et criminologie de l'ULB, Limal, Anthemis, 2016, p.316 et 317.

⁵⁸ T. AFSCHRIFT, « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, p.176

Ce jugement fut confirmé par un arrêt du 9 octobre 2012 de la Cour d'appel d'Anvers⁵⁹ qui s'approprie explicitement la jurisprudence *Antigone*.

Ce fut enfin à la Cour de cassation de se prononcer sur le problème dans un arrêt du 22 mai 2015 et de rejeter le pourvoi formé contre l'arrêt du 9 octobre 2012 :

« La législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende.

L'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable.

Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise »⁶⁰.

On peut, alors, aisément se rendre compte des similitudes avec la théorie jurisprudentielle néerlandaise, exposée ci-dessus. À la lecture de cet arrêt, la messe semblait dite, le principe établi mais, nous le verrons, il ne faut pas se fier aux apparences...

A première vue, la Cour met un terme à la discussion, car jusqu'à cette date, d'autres décisions écartent de manière explicite l'application de la jurisprudence *Antigone*.

En effet, l'existence d'une jurisprudence contraire à cet arrêt⁶¹ ne permet pas d'apporter une réponse claire à la question du maintien ou non de la preuve illicite. De plus, bien que la Cour de cassation se soit exprimée sur le sujet, son opinion est loin d'être exempte de tout reproche.

Soulignons accessoirement qu'en l'espèce, il s'agit d'une illicéité purement formelle. L'Administration de la TVA belge n'avait sans doute pas l'intention de violer la loi bien qu'elle ait fait preuve de dilettantisme. De plus, le caractère illégal de l'opération faisait débat puisque le tribunal de première instance avait relevé que les agissements de l'Administration étaient tout à fait licites.

⁵⁹ Anvers, 9 octobre 2012, <http://www.jura.be>.

⁶⁰ Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N

⁶¹ Civ. Hasselt, 17 octobre 2012, *Cour. fisc.*, 2012, p.653.

Cet arrêt en droit fiscal établit un test à la manière de l'arrêt du 14 octobre 2003 qui permet de savoir s'il convient ou non d'écarter la preuve illicite. Il résulte de ce contrôle que l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale ne peut être refusé que :

- Si le législateur a prévu des sanctions particulières en la matière

- Si les moyens de preuve ont été obtenus d'une manière à ce point contraire à ce qui peut être attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration

- Si cet usage compromet le droit du contribuable à un procès équitable

Ces trois points sont l'objet de critiques et portent à controverse. Les auteurs et la jurisprudence sont divisés sur l'étendue de ces concepts et sur la manière de les appliquer.

En mettant en exergue ces trois points, la Cour de cassation laisse suggérer qu'elle est visiblement consciente que ces éléments sont susceptibles de faire vaciller sa théorie suivant la portée que l'on donne à ces concepts.

En outre, certains auteurs s'interrogent également sur la conformité de cette jurisprudence aux normes de droit international liant la Belgique.

La Cour de cassation précise toutefois dans un arrêt du 6 mars 2015⁶², que lorsque le juge décide d'écarter une preuve illégale, toutes les conséquences fondées sur cette preuve illégale doivent également être écartées.

⁶² Cass., 6 mars 2015, n°F.14.0038.N.

Chapitre 2 : Les sanctions particulières prévues par le législateur

Avant de passer au chapitre consacré aux principes de bonne administration, nous souhaitons revenir sur le premier élément du triple test *Antigone* fiscal, à savoir les sanctions prévues par le législateur. La portée de ce principe est très difficile à cerner. Faut-il limiter cette hypothèse au seul cas de l'article 333CIR qui prévoit explicitement la nullité en cas de non-respect de la notification au contribuable des indices de fraude fiscale ?

Nous pensons que procéder de cette manière est trop restrictif au regard du principe de légalité des compétences dévolues à l'Administration fiscale. Comme l'ont récemment rappelé la Cour d'appel de Bruxelles dans son arrêt du 24 mai 2012 ainsi que son homologue d'Anvers dans son arrêt du 4 décembre 2012 : « de controlebevoegdheden van de fiscale ambtenaren [...] [zijn] bepalingen van openbare orde » (les pouvoirs des agents du fisc sont des dispositions d'ordre public).

La plupart des auteurs le souligne⁶³ : « les pouvoirs régis par des dispositions fiscales sont d'ordre public et, partant, de stricte interprétation dont la violation ou le non-respect sont de nature à vicier l'imposition qui serait fondée sur des informations ou renseignements issus de mesures d'investigation menées illégalement »⁶⁴.

Par conséquent, puisqu'il s'agit de dispositions d'ordre public, leur violation est sanctionnée à peine de nullité. Et donc, à chaque fois que l'Administration fiscale outrepassé l'habilitation légale de ses compétences, elle viole des dispositions d'ordre public sanctionnées par la nullité. Ces dispositions d'ordre public sont manifestement de nature à faire échec dans un grand nombre de cas à l'application de l'arrêt du 22 mai 2015.

⁶³ F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt des personnes physiques*, Waterloo, Kluwer, 2015, p.173.

⁶⁴ A. Tiberghien, *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Waterloo, Kluwer, 2016, p.770

Chapitre 3 : Les principes de bonne administration

L'absence d'examen de ces principes par une grande partie de la doctrine qui a examiné l'arrêt *Antigone* fiscal est, selon nous, préjudiciable à l'analyse correcte de cette jurisprudence. Car il est indispensable de connaître le sens de ce concept pour comprendre et appliquer la jurisprudence *Antigone* fiscale.

Les principes de bonne administration sont très larges, assez difficiles à définir. Les praticiens en font d'ailleurs un usage imprécis et les auteurs ne s'accordent pas sur leurs étendues⁶⁵. En effet, la frontière entre les principes de bonne administration et les principes généraux est mince. Lorsque les juges font application des principes de bonne administration, ils ne les rattachent pas toujours à une catégorie précise⁶⁶.

Le professeur Suetens définit les principes de bonne administration comme étant une catégorie particulière des principes généraux de droit, le plus souvent non écrits, que l'autorité doit prendre en considération à l'occasion de chaque action⁶⁷.

Selon Conratd, les principes de bonne administration ont pour but d'améliorer la qualité de l'action administrative, mais il souligne que les juges n'ont usé des principes de bonne administration que pour annuler des décisions mal préparées ou dénuées de logique, soit pour consacrer des règles dont nul ne contesterait la pertinence⁶⁸.

a. Application des principes de bonne administration au droit fiscal

Actuellement, il n'y a plus guère de doute sur l'application de ces principes à l'Administration fiscale. Les juridictions de fond, puis la Cour de cassation en 1992, ont admis que l'Administration fiscale est liée par les principes de bonne administration⁶⁹. En effet, bien que le Code judiciaire attribue le contentieux fiscal aux tribunaux de première instance et pas au Conseil d'Etat, il n'en reste pas moins que l'Administration fiscale remplit tous les critères pour être qualifiée d'Administration au sens de l'art.14 des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat.

L'application des principes de bonne administration au droit fiscal s'est, d'abord, développée concernant les renseignements erronés fournis par le fisc en violation du principe de sécurité juridique, de fair-play et de confiance légitime de l'administré envers l'Administration. Il semble aujourd'hui que l'application de ces principes au droit fiscal connaisse un regain d'intérêt en ce qui concerne la preuve irrégulière, comme l'a énoncé la Cour de cassation dans son arrêt du 22 mai 2015.

⁶⁵ O. DAURMONT et D. BATSELÉ, « 1985-1989, cinq années de jurisprudence du Conseil d'Etat relative aux principes généraux du droit administratif », *A.P.T.*, 1990, n°2.

⁶⁶ Voy. par exemple, C.E., 27 mai 2008, GODARD, 183.464.

⁶⁷ L.P. SUTENS, « Algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht », *T.B.P.*, 1981, n°7 et 11.

⁶⁸ J.CONRATD, « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », *A.P.T.*, 1999, p.286.

⁶⁹ Cass., 27 mars 1992, Pas. I, 680.

Il existe plusieurs principes de bonne administration susceptibles de s'appliquer à la preuve irrégulière et d'être pertinents pour nos propos. Nous allons essayer de les passer en revue sans, toutefois, avoir la prétention d'être exhaustif⁷⁰.

1. Le principe de fair-play⁷¹

L'un des principes les plus pertinents est, sans doute, le principe de fair-play. C'est, d'ailleurs, l'élément invoqué par Thierry Litannie et Virginie Pierard dans un ouvrage consacré à la procédure fiscale pour écarter, d'office, toute preuve résultant d'une irrégularité commise par l'Administration⁷². Mais prenons un peu de recul face à cette affirmation quelque peu radicale.

Le principe de fair-play signifie, comme son nom l'indique, que l'administré est en droit d'attendre de l'Administration une certaine impartialité élémentaire qui doit apparaître dans le processus de décision⁷³. L'Administration ne peut pas user de manœuvres visant à duper l'administré (par exemple en retenant des informations demandées par le contribuable ou en agissant tellement rapidement que le recours du contribuable sera, *de facto*, impossible). Le principe de fair-play est étroitement lié aux autres principes de bonne administration et plus particulièrement au principe d'impartialité⁷⁴.

Est-ce à dire qu'en violant les règles de la procédure fiscale, l'Administration se comporte de manière contraire au principe de fair-play ?

Marnix Van Damme établit un critère, très intéressant, pour déterminer s'il y a eu, ou non, violation du principe de fair-play, critère qui s'applique également au contentieux fiscal. Selon lui, il y a violation du principe de fair-play lorsque l'Administration agit de mauvaise foi ou avec intention d'agir illicitement (*kwade trouw of moedwilligheid*)⁷⁵. Ce qui pourrait, par exemple, être le cas lorsque l'Administration rentre dans les locaux d'une entreprise pour perquisitionner sans y être invitée par une personne habilitée à le faire.

Hypothèse qu'il faut distinguer de l'illicéité légère ou de pure forme et sans intention ou mauvaise foi commise par l'Administration qui ne viole pas le principe de fair-play, car elle ne prend pas de décision partielle ou visant à duper le contribuable.

C'est l'exemple typique des faits ayant donné lieu à l'arrêt *Antigone* fiscal du 22 mai 2015. Certes, il y a illicéité puisque c'est une Administration incompétente qui agit mais il n'y a, sans doute, aucune intention de la part de cette Administration. Il s'agit vraisemblablement d'une erreur.

⁷⁰ Pour un examen détaillé voy. M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Bruges, die Keure, 2016, p.3 à 22.

⁷¹ Pour une application fiscale jurisprudentielle, voy. notamment : Cass. 10 septembre 2010, Fisc., n°1225, 12 ; Bruxelles, 28 juin 2006, Fisc., n°1038 ; Gand, 2 mai 2006, FJF, n°2007/122 ; Civ. Hasselt, 17 octobre 2012, *Cour. fisc.*, 2012, p.653.

⁷² F. STEVENART MEEÛS (sous la direction de), *Manuel de procédure fiscale*, 2^e édition, Les Manuels pratiques des FUCaM, Limal, Anthemis, 2015, p.595.

⁷³ M. PÂQUES, « L'application de la loi fiscale-principe de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal. Présentation et mise en œuvre », *Act.Dr.*, 1993, p.418.

⁷⁴ M. DE JONCKHEERE (ed.), *op.cit.*, Bruges, die Keure, 2016, p.14.

⁷⁵ M. VAN DAMME, *Goede trouw van de burger en bestuur*, R.W., 1989-1990, p.1116 cité par M. MAUS, *De fiscale controle*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 94.

2. Le principe de sécurité juridique

Le raisonnement établi par l'arrêt *Antigone* fiscal menace aussi la sécurité juridique, car le contribuable ne peut savoir *a priori* comme va être traitée sa situation. Cela dépendra du type de l'illicéité, de l'intention du contribuable qui a violé la loi fiscale ou du fisc qui a violé la règle de procédure fiscale. Cela dépendra aussi de la sensibilité du juge et de son appréciation de fait en pure opportunité⁷⁶ (ce qui est contraire à la rigueur du raisonnement juridique).

3. Le principe de motivation : une décision doit être fondée sur des motifs admissibles

Selon la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, relève du principe de bonne administration le fait pour une décision administrative de reposer sur des motifs admissibles.

« Considérant que le principe de bonne administration a bien la portée que le requérant lui donne, à savoir le principe d'administration raisonnable, qui exclut l'erreur manifeste d'appréciation et implique l'obligation de motivation matérielle de tout acte administratif, l'interdiction de l'arbitraire et la nécessité de faire reposer toute décision sur des motifs exacts, pertinents et admissibles ;⁷⁷ »

Les motifs sont les fondements de l'acte, les raisons qui le sous-tendent. C'est sur base de ce fondement que l'Administration établit la taxation. Ce fondement ne peut pas être fantaisiste ; il doit exister et être pertinent pour la taxation. Il doit également être admissible. Selon la définition de Gérard Cornu, un élément est admissible si, en vertu de la loi, il peut être proposé comme preuve par un plaideur en soutien de ce qu'il allègue⁷⁸.

En conséquence, si l'Administration établit une taxation sur base d'un ou plusieurs élément(s) dont elle ne peut pas, en vertu de la loi (c'est-à-dire hors des hypothèses prévues par la procédure fiscale), apporter la preuve régulièrement, elle prend un acte sur base de motifs inadmissibles. Ce qui est donc contraire au principe de bonne administration.

b. Conséquences de l'application des principes de bonne administration au droit fiscal

Pour le tribunal civil d'Hasselt qui s'est prononcé dans l'affaire « KB LUX »⁷⁹, les principes de bonne administration sont enfreints lorsque l'Administration ne respecte pas la loi dans l'administration de la preuve. Il semble, manifeste, que certains de ces principes empêchent, dans une certaine mesure, l'application de la jurisprudence *Antigone* fiscale.

Cependant, certains éléments empêchent toutefois le respect des principes de bonne administration par le fisc. Notamment, car la Cour de cassation considère que les principes généraux du droit ne peuvent être appliqués que si cette application n'est pas inconciliable avec la volonté du législateur⁸⁰. Le législateur, pas le pouvoir judiciaire ni le pouvoir exécutif, peut donc licitement faire obstacle aux principes de bonne administration.

⁷⁶ Cass., 2 septembre 2016, n° F.14.0206.N, www.fiscalnet.be

⁷⁷ C.E., 27 mai 2008, GODARD, 183.464.

⁷⁸ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, P.U.F., Paris, 1987.

⁷⁹ Civ. Hasselt, 17 octobre 2012, *Cour. fisc.*, 2012, p.653.

⁸⁰ Cass., 30 octobre 2000, *Pas.*, 2000, I, n°587, Cass., 20 février 1991, *Pas.* I, 1991, n°335.

« La loi prime les principes généraux du droit. Ces principes peuvent s'appliquer à côté mais pas contre la loi »⁸¹.

Notons qu'aujourd'hui, certains principes de bonne administration sont consacrés par le droit de l'Union européenne. Il a ainsi été jugé que : « *le principe de protection de la confiance légitime et le principe de sécurité juridique font partie de l'ordre juridique communautaire et qu'à ce titre, ils doivent être respectés par les institutions communautaires, mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les directives communautaires*⁸² ». La Cour de cassation a d'ailleurs fait récemment application de ces principes⁸³ qui ont une valeur supérieure à la loi belge.

En conclusion, les principes de bonne administration présentent un grand avantage, celui de la souplesse « parce qu'ils constituent de règles de droit non écrites susceptibles de s'adapter à l'évolution de la société »⁸⁴. Malheureusement, ils présentent également les défauts de son avantage, c'est-à-dire celui de ne pas posséder de base juridique claire et d'être trop généraux. Raison pour laquelle ils doivent céder le pas lorsqu'ils entrent en conflit avec le principe constitutionnel de légalité de l'impôt⁸⁵.

Comme le relève (très pertinemment) François Koning, l'exception relative aux principes de bonne administration, « a priori rassurante, pêche hélas également par son manque d'effectivité. De fait, ni le contribuable, ni son avocat ne disposent de pouvoirs d'investigation qui leur permettraient de mener une contre-enquête afin de vérifier si les preuves invoquées par le fisc n'auraient pas été éventuellement recueillies de manière « tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration »⁸⁶.

Ce qui doit nous conduire à utiliser ces principes de manière stricte et avec parcimonie.

⁸¹ A. BOSSUYT, « Les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2005, p.736.

⁸² CJUE, 14 septembre 2006, *Elmeke*, C-181/04, C-182/04, C-183/04, n° 31 et 32

⁸³ Cass., 2 septembre 2016, n° F.14.0206.N, www.fiscalnet.be

⁸⁴ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 2^{ème} édition, Précis de la faculté de droit et criminologie de l'ULB, Anthemis, Limal, 2016, p.26.

⁸⁵ Cass., 14 juin 2002, *F.J.F.*, 2003, p.47.

⁸⁶ F.KONING, « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone ? », *J.T.*, 2016, p.398

Chapitre 4 : La convention européenne des droits de l'homme

L'autre pan des critiques à cette extension d'*Antigone* au droit fiscal concerne la conformité de cette jurisprudence aux normes internationales liant la Belgique.

Nous devons, ici, procéder en deux points : d'abord, nous nous intéresserons à la Convention européenne des droits de l'homme (chapitre 4), puis nous aborderons le droit européen et plus particulièrement la Charte européenne des droits fondamentaux (chapitre 5).

Plusieurs articles méritent particulièrement notre attention lorsque l'on examine la Convention européenne des droits de l'homme : l'article 6 CEDH, l'article 8 CEDH et l'article 1 du Premier Protocole additionnel à la Convention.

a. Le champ d'application de l'article 6 CEDH

Comme l'a rappelé à de nombreuses reprises la Cour européenne des droits de l'homme : « si l'article 6 garantit le droit à un procès équitable, il ne régit pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telles, matière qui relève en premier chef du droit interne »⁸⁷.

La Cour européenne des droits de l'homme a, cependant, développé un contrôle de légalité de la preuve en examinant les faits dans leur ensemble pour déterminer s'il y a, ou non, atteinte au droit à un procès équitable.

L'application de l'article 6 de la CEDH au droit fiscal reste controversée, nous renvoyons aux arguments de Michel Maus développés ci-dessus.

Comme l'a toujours répété la Cour européenne des droits de l'homme en interprétant strictement le texte de cet article, il y a deux portes d'accès au domaine d'application de l'article 6 § 1 :

- Soit la contestation porte sur des droits et obligations de caractère civil
- Soit la contestation porte sur l'appréciation du bien-fondé de toute accusation en matière pénale

Historiquement, le droit de payer ses impôts a toujours été conçu comme un droit politique par opposition au droit civil, car le paiement d'impôt permettait de voter. Les contestations fiscales opposent le pouvoir public et un particulier ce qui fait intrinsèquement partie de la définition du droit public. Pour d'autres, l'impôt porte atteinte au droit de propriété qui constitue le droit civil par excellence. La contestation de l'impôt porterait donc sur un droit civil qui permettrait l'application de l'article 6. Cette conception n'a pas été retenue par la Cour européenne des droits de l'homme.

⁸⁷ CEDH, 28 juillet 2009, *Lee Davis c. Belgique*, §41.

Le droit fiscal ne met pas en œuvre des intérêts privés, comme c'est en principe le cas du droit civil, mais touche à l'intérêt général résultant de la nécessité d'assurer la perception de l'impôt afin que la puissance publique dispose des moyens nécessaires à la poursuite de ses missions d'intérêt général⁸⁸. Ce qui bloque donc la première porte d'accès à l'article 6 pour le litige fiscal sauf certaines exceptions (ex : restitution de l'impôt indu⁸⁹).

Concernant l'appréciation du bien-fondé de toute accusation en matière pénale, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme a toujours souligné que le caractère pénal s'apprécie de manière autonome, c'est-à-dire sans avoir, uniquement, égard à la qualification retenue par le droit interne.

D'ailleurs, au fil de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, cette porte d'accès à l'article 6 ne cesse de s'élargir, car le caractère pénal s'interprète très amplement. Par exemple, un contribuable poursuivi pour fraude fiscale bénéficie de la protection de l'article 6 car une sanction à caractère pénal (peu importe que ce soit une sanction pénale au sens strict ou une sanction administrative) est susceptible de lui être appliquée.

b. La protection offerte par l'article 6 de la CEDH

Outre le fait que l'article 6 garantisse un contrôle de pleine juridiction, c'est-à-dire que le juge ne se contente pas d'examiner la légalité, il opère un contrôle de proportionnalité, ce qui se révèle primordial lorsque l'Administration possède une large marge d'appréciation. L'article 6 de la CEDH peut conduire le juge à exclure certaines preuves illicites d'un litige, si le droit au procès équitable est violé.

Cela se produit lorsqu'un des trois cas suivants est rencontré⁹⁰ :

- 1) Lorsque la preuve est recueillie en violation du droit interne mais aussi d'un autre droit protégé par la convention et si, au vu de la procédure effectivement suivie, cette violation rend, comme tel, le procès inéquitable dans son ensemble⁹¹.
- 2) Le respect des droits de la défense est violé (les parties doivent, notamment, pouvoir participer à la procédure de manière adéquate, prendre connaissance de la preuve illégale et la contester. La preuve doit, en outre, être fiable pour ne pas rompre le droit au procès équitable).
- 3) Enfin, de manière plus marginale, il faut examiner si le juge s'est, ou non, uniquement appuyé sur les éléments de preuves illégaux.

⁸⁸ CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*, §29.

⁸⁹ CEDH, 23 octobre 1997, *National & Provincial Building Society*.

⁹⁰ P. GILLIEUX, *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p.650.

⁹¹ CEDH, 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*.

Il revient donc au juge de passer en revue ces trois éléments pour déterminer si le droit au procès équitable est, ou non, respecté. Si ce n'est pas le cas, il lui incombe alors d'écarter la preuve litigieuse. Comme on le voit, l'examen des autres droits protégés par la convention est primordial pour appliquer l'article 6 CEDH.

Quoiqu'il importe de rappeler qu'une procédure ne saurait être jugée inéquitable par principe et *in abstracto*, la seule circonstance que les méthodes d'investigation soient dépourvues de fondement ne heurte pas, en soi, les exigences d'équité posées par l'article 6 CEDH si d'autres éléments ont contrebalancé cette méconnaissance d'autres dispositions de la Convention⁹² (par exemple : la possibilité de remettre en question l'authenticité d'une preuve et de s'opposer à son utilisation, la possibilité d'actionner la responsabilité de l'auteur de la preuve illégale,...).

Comme le relèvent Marie-Aude Beernaert, Henri Bosly et Damien Vandermeersch, « la référence au droit à un procès équitable n'offre qu'une protection somme toute assez réduite. Si l'on examine, en effet, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'article 6 de la Convention, il faut bien reconnaître qu'il n'y a que peu d'hypothèses dans lesquelles la Cour estime que des preuves doivent être écartées au motif qu'elles sont contraires à l'exigence d'équité du procès pénal »⁹³.

c. L'article 8 CEDH

Le concept de vie privée n'est pas directement défini par la Convention il reste fluctuant et imprécis, mais la Cour européenne des droits de l'homme l'interprète de manière large. L'article 8 garantit le respect de la vie privée proprement dite, le respect de la vie familiale, l'inviolabilité du domicile et de la correspondance.

Selon la Cour, est notamment contraire à l'article 8, la collecte de données⁹⁴ (empreinte digitale, photo, données médicales,...) par l'autorité publique non consentie par le citoyen⁹⁵, ce qui peut se produire assez souvent en droit fiscal. Plus globalement, dans l'affaire Hardy et Spirlet⁹⁶, la Cour européenne des droits de l'homme a énoncé que cet article s'applique aussi au droit fiscal.

Toutefois, bien que les contribuables aient droit au respect de leur vie privée, ce droit peut être limité par la loi. Il faut donc une loi pour permettre au fisc de pénétrer dans un domicile, pour collecter de manière non-consentie par le contribuable des données le concernant,...

Dans l'arrêt *Antigone* du 22 mai 2015, lorsque l'ISI a collecté des données auprès de l'Administration portugaise, elle a potentiellement porté atteinte à la vie privée du contribuable, or aucune loi n'accorde cette compétence à l'ISI.

⁹² P. GILLIEUX, *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p.650.

⁹³ M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY et D. VANDERMEERSCH, *Droit de la procédure pénale*, 7e éd., Bruxelles, la Charte, 2014, p. 1138

⁹⁴ Voy. par exemple : CEDH, *Amman c. Suisse*, 16 février 2000

⁹⁵ Voy. par exemple : CEDH, 6 octobre 1982, *X c. Royaume-Uni*, CEDH, 8 février 1996, *Murray c. Royaume-Uni*.

⁹⁶ CEDH, *Hardy et Spirlet c. Belgique*, 7 décembre 1982, F.J.F., n°83/59

En résumé, même si une preuve obtenue de manière contraire à l'article 8 ne doit pas être exclue sur base de l'article 6 car la procédure aurait été équitable dans son ensemble⁹⁷. Il n'en reste pas moins que l'article 8 est éventuellement violé. La jurisprudence interne qui permettrait d'utiliser de telles preuves offrirait au contribuable la possibilité de saisir la Cour européenne des droits de l'homme. Si la violation est avérée, l'Etat belge serait contraint de revoir sa législation pour empêcher clairement le recours à de telles preuves.

d. L'article 1P1

Nous souhaiterions évoquer également l'article 1 du premier protocole additionnel à la CEDH.

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes »

Selon la Cour européenne des droits de l'homme, le deuxième paragraphe doit se lire en combinaison avec le premier. Bien que l'imposition soit une atteinte au droit de propriété, la juste perception de l'impôt justifie une ingérence de la puissance publique afin de réaliser ses missions d'intérêt général.

L'impôt n'est conforme à cette disposition que si, d'une part, la perception de ce dernier répond aux conditions prévues en droit interne et, d'autre part, si l'impôt en cause est admissible dans une société démocratique. Ce qui implique une mise en balance entre l'intérêt général et l'intérêt individuel de la personne qui se prétend lésée dans son droit de propriété.

L'arrêt *Serkov* de la Cour européenne des droits de l'homme⁹⁸ est particulièrement illustratif de ce juste équilibre. En Ukraine, un assujéti à la TVA pensait être exempté de la TVA à l'importation. Cependant, un jour, l'Administration lui réclama cette TVA. M. Serkov contesta et expliqua en être exempté. La Cour suprême ukrainienne donna raison à M. Serkov le 15 janvier 2003 : les activités de ce dernier étaient bien exemptées de TVA à l'importation.

Quelques mois plus tard, soit le 23 décembre 2003, cette même Cour rendit un arrêt en sens contraire. La Cour européenne des droits de l'homme a considéré qu'il y avait atteinte au droit de propriété (article 1P1) car la loi et, en l'espèce, l'interprétation que la Cour suprême ukrainienne en donnait n'était pas suffisamment claire, précise et accessible.

Il résulte donc de cet arrêt que, pour être admissible, la perception de l'impôt doit se fonder sur une loi suffisamment claire, précise et accessible.

⁹⁷CEDH, 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*.

⁹⁸CEDH, 7 juillet 2011, *Serkov c. Ukraine*.

En conséquence, l'impôt qui se fonde sur une preuve qui n'est pas prévue par une loi suffisamment claire et précise est contraire à l'article 1P1. De plus, « laisser au juge le soin d'apprécier, suivant les circonstances de l'espèce, si une preuve obtenue illicitement doit être écartée ou peut servir de fondement à l'établissement d'un impôt, serait contraire au principe de prévisibilité et de clarté de la loi. [...] S'il appartenait au juge d'apprécier, malgré cette illégalité, si un élément de preuve peut ou non justifier l'impôt, il disposerait non plus du pouvoir d'interpréter la loi applicable au litige qu'il doit trancher, mais de celui de décider s'il va ou non appliquer la loi violée en raison des circonstances dans lesquelles la preuve a été obtenue. Si le juge décide de retenir la preuve entachée d'une illicéité pour justifier l'impôt, il écarte l'application de la loi qui rend la production de cette preuve illégale »⁹⁹.

En outre, l'impôt fondé sur une preuve illégale ne pourra sans doute pas résister à la balance d'intérêt, car, dans un Etat de droit, il est assez peu concevable que l'Administration puisse agir en dehors du cadre légal qui règlemente ses pouvoirs.

En conséquence, la jurisprudence *Antigone* fiscale viole l'article 1P1 tel qu'interprété par la Cour européenne des droits de l'homme. Sans oublier, bien sûr, qu'il agit d'une norme internationale conventionnelle qui prime le droit interne et que, donc, le législateur ne pourrait pas décider de consacrer cette théorie *Antigone*.

⁹⁹ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 2^{ème} édition, Précis de la faculté de droit et criminologie de l'ULB, Anthemis, Limal, 2016, p.324.

Chapitre 5 : Le droit européen et la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

Pour l'examen du droit européen, il s'agira, enfin, de vérifier la conformité de la jurisprudence *Antigone* appliquée au droit fiscal au regard du droit européen et en particulier à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. C'est un arrêt récent de la Cour de justice de l'Union européenne qui retiendra particulièrement notre attention dans la présente section, à savoir l'arrêt dit « WebMindLicenses »¹⁰⁰ en abrégé WML. Cet arrêt a fait couler beaucoup d'encre.

a. L'arrêt WebMindLicenses (les faits et les questions préjudicielles)

Les faits ayant donné lieu à cet arrêt sont les suivants : à la suite d'un contrôle fiscal, WML (société hongroise) voit son impôt redressé au motif que, selon les éléments de preuve que le fisc avait réunis, le transfert du savoir-faire de WML à Lalib (une autre société madérienne du groupe) ne correspondait pas à une opération économique réelle, ce savoir-faire étant exploité en réalité par WML, de sorte qu'il dut être considéré que l'exploitation dudit savoir-faire avait eu lieu sur le territoire hongrois.

WML a formé un recours contre la décision de l'Administration nationale des impôts et des douanes à laquelle elle fait, notamment, grief d'avoir utilisé des preuves obtenues à son insu au moyen d'interceptions de télécommunications et d'une saisie de courriers électroniques dans le cadre d'une procédure pénale parallèle à laquelle elle n'a pas eu accès.

La juridiction de renvoi se demande si l'Administration fiscale peut, dans le cadre d'une procédure administrative, recueillir et utiliser de telles preuves, alors que celles-ci ont été initialement recherchées à des fins de poursuites pénales. Elle s'interroge sur l'existence d'une telle possibilité et, le cas échéant, sur les limites et les obligations découlant à cet égard de l'article 8 de la CEDH et des articles 7, 8 et 52 de la Charte.

b. Réponse de la Cour

La Cour rappelle, d'abord, le sens de l'article 52 de la Charte : toute limitation de l'exercice des droits et des libertés reconnus par la Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés.

Puis, elle confirme sa jurisprudence antérieure en disant qu'il faut donner à l'article 7 de la Charte un sens similaire à celui de l'article 8 de la CEDH. Ainsi dès lors que les interceptions de télécommunications et les saisies de courriers électroniques opérées au cours de visites domiciliaires, dans le cadre d'une procédure pénale non clôturée, constituent des ingérences dans l'exercice du droit garanti par l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH, elles constituent également une limitation de l'exercice du droit correspondant consacré à l'article 7 de la Charte.

¹⁰⁰ C.J.U.E., 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14.

Il doit dès lors être recherché si cette utilisation satisfait également aux exigences énoncées à l'article 52, paragraphe 1, de la Charte.

À cet égard, l'exigence que toute limitation de l'exercice de ce droit doit être prévue par la loi implique que la base légale qui permet l'utilisation des preuves par l'Administration fiscale doit être suffisamment claire et précise et que, en définissant elle-même la portée de la limitation de l'exercice du droit garanti par l'article 7 de la Charte, elle offre une certaine protection contre d'éventuelles atteintes arbitraires de cette Administration.

En conclusion, la Cour demande à la juridiction de renvoi, d'une part, de vérifier si les interceptions de télécommunications et la saisie de courriers électroniques étaient des moyens d'investigation prévus par la loi et nécessaires dans le cadre de la procédure pénale et, d'autre part, si l'utilisation par ladite Administration des preuves obtenues par ces moyens était également autorisée par la loi et nécessaire. Dans la négative, la juridiction nationale doit écarter ces preuves et annuler ladite décision si celle-ci se trouve, de ce fait, sans fondement.

c. Conséquence de l'arrêt sur la jurisprudence *Antigone*

Cette jurisprudence WML apporte un élément nouveau par rapport au raisonnement qui prévaut pour la CEDH, car si l'article 7 de la Charte qui consacre le respect de la vie privée est violé, alors il revient au juge d'exclure, d'office, la preuve irrégulière. À l'inverse de l'article 6 CEDH qui, comme nous l'avons déjà expliqué, en permet le maintien si l'équité du procès dans son ensemble est respectée.

Cet arrêt WML est donc en contradiction directe avec la jurisprudence *Antigone* fiscale dans la mesure où la jurisprudence belge permettrait de ne pas exclure une preuve obtenue en violant le droit à la vie privée.

En conséquence, toute ingérence dans la vie privée par le fisc en dehors de son habilitation légale afin de recueillir des preuves est contraire au droit européen, norme supérieure au droit interne, et que, dès lors, ces preuves doivent être écartées. De plus, même s'il y a une habilitation légale, celle-ci doit être claire et précise mais surtout offrir une protection contre les atteintes arbitraires de l'Administration.

Par ailleurs, nous marquons notre opposition à Philippe DE VOS et David VERBEKE qui affirment que l'enseignement de cet arrêt est limité à la TVA¹⁰¹ et ne peut pas être transposé aux impôts sur les revenus. Selon eux, sur base de l'article 47 de la Charte, il convient de limiter l'application de l'arrêt WML à la TVA car le droit de l'Union n'a pas donné de compétence à la CJUE en matière de fiscalité directe. C'est un argument erroné car bien que l'Union n'ait pas

¹⁰¹Ph. DE VOS et D. VERBEKE, "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *T.F.R.*, 2016, p. 356 et 361

reçu de compétence pour harmoniser la fiscalité directe, il n'en reste pas moins que la CJUE se prononce dès qu'un droit garanti par l'Union est mis en péril par la fiscalité directe¹⁰².

La CJUE est donc, tout à fait, compétence pour vérifier si l'article 7 de la Charte n'est pas violé par une norme nationale de fiscalité directe. Raison pour laquelle, il y a lieu d'écarter l'interprétation des deux auteurs qui revient à vider une grande partie de la portée du droit de l'Union.

Dans un récent arrêt, la Cour d'appel d'Anvers¹⁰³ semble, toutefois, suivre le même raisonnement que Philippe DE VOS et David VERBEKE. L'Administration avait fait usage des données relatives à un contribuable qu'elle avait trouvées à l'occasion d'un contrôle effectué auprès d'un établissement financier. Il n'est pas admissible, selon ce contribuable, que l'Administration fasse usage d'éléments de données obtenues dans le cadre d'un contrôle TVA dans le domaine des impôts sur les revenus (le contribuable se réfère notamment à l'arrêt WML). La Cour d'appel d'Anvers considère que le droit de l'Union ne garantit pas les droits fondamentaux du citoyen en matière d'impôt sur le revenu. Elle souligne toutefois qu'en ce qui concerne la collecte de renseignements bancaires, il ne peut être fait usage que de la CEDH¹⁰⁴.

Les droits garantis par l'Union sont tous les droits accordés aux citoyens par les traités, la Charte et le droit dérivé. Or la Charte accorde, en son article 7, le droit au respect de la vie privée interprété de manière extensive à l'instar de l'article 8 de la CEDH. Limiter ce droit aux seuls domaines pour lesquels l'Union a reçu la compétence d'harmoniser la législation n'aurait aucun sens. De plus, rien dans la Charte ni dans l'article 7 ne le laisse présumer.

En conséquence, l'arrêt WML met bien un terme à la jurisprudence *Antigone* fiscale uniquement en ce qu'elle permet de maintenir au dossier une preuve obtenue en violation du droit au respect de la vie privée au sens de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne.

Chapitre 6 : Vers une consécration légale

Malgré tout ce qui vient d'être expliqué : « à l'instar de ce qui avait été fait en matière pénale par la loi du 24 octobre 2013 modifiant le titre préliminaire du Code d'instruction criminelle en ce qui concerne les nullités, une proposition d'ancrage légal de la jurisprudence *Antigone* en matière fiscale a vu le jour. Ainsi, le 7 janvier 2016, trois députés CD&V ont déposé à la Chambre une proposition de loi ayant pour objet la validation des éléments de preuve illégalement recueillis par l'Administration fiscale »¹⁰⁵.

¹⁰² Voy. notamment : CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93 ou CJCE, 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02

¹⁰³ Anvers, 14 juin 2016, commenté par Ch. BUYASSE, « Preuves irrégulières : la Cour de cassation « surclassée » par la CJUE ? », *Fiscologue*, n°1492, p.1

¹⁰⁴ Ch. BUYASSE, « Preuves irrégulières : la Cour de cassation « surclassée » par la CJUE ? », *Fiscologue*, n°1492, p.1

¹⁰⁵ S. SCARNÀ (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.126.

Le texte de la proposition de loi, destiné à être introduit tant dans le Code des impôts sur les revenus que dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, reprend exactement sur les enseignements de la Cour de Cassation et se présente comme suit :

- « La nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement n'est décidée que si :
- le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, ou ;
 - l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve, du fait qu'elle a été obtenue d'une manière qui est tellement contraire à ce qui est raisonnablement attendu d'une autorité agissant correctement, ou ;
 - l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable.

Si l'irrégularité d'un élément de preuve obtenu est soulevée en justice, le juge peut se laisser guider par un ou plusieurs des éléments suivants :

- le caractère purement formel de l'irrégularité ;
- l'incidence sur le droit ou sur la liberté protégée par la norme transgressée ;
- le caractère intentionnel de l'irrégularité commise par l'autorité ;
- le fait que l'illicéité commise est sans commune mesure avec la gravité de l'infraction »¹⁰⁶.

Il est encore plus intéressant de relever la motivation des parlementaires dans cette proposition de loi. « Ces dernières années, il y a eu de nombreux procès fiscaux à la suite de violations de certaines formes ou d'irrégularités commises par l'Administration fiscale dans le cadre de son enquête, et compromettant l'affaire dans son ensemble. Ce type de situations exaspère l'opinion publique et n'est guère bénéfique pour les finances publiques. Il appartient à l'État de veiller à l'intérêt général et au traitement équitable de ses contribuables.

Le fait que des procès fiscaux n'aboutissent pas pour cause de violation des formalités prescrites par la loi exaspère l'opinion publique au plus haut point. Celle-ci accepte donc difficilement, lorsque de telles procédures s'enlisent dans un débat procédural, que ces affaires aient pour seule issue la nullité, même si les intérêts de l'inculpé ne sont pas lésés pour autant »¹⁰⁷.

Le législateur est, visiblement, conscient que la procédure fiscale pourrait être modernisée, rationalisée, pour la rendre plus efficace en ces temps de nouvelle politique fiscale basée sur plus de transparence. Mais plutôt que de se lancer dans un travail laborieux et dont l'issue est incertaine, il est clairement plus simple de consacrer légalement la jurisprudence *Antigone* fiscale et ce, même si elle est en grande partie contraire à diverses normes de droit international.

¹⁰⁶ Ch. repr. proposition de loi du 7 janvier 2016 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, Doc 54-1561/001, www.lachambre.be, p.8.

¹⁰⁷ Idem, p.8

Conclusion

Nous arrivons, enfin, au terme de notre analyse qui nous fit voyager entre de nombreuses matières. Pour conclure, comme le souligne Sabrina Scarnà : « il échet de constater que le choix d'appliquer les critères *Antigone* n'est pas toujours véritablement soutenu par un raisonnement logique ou juridique.

Tout au plus, peut-on observer que les décisions se contentent d'affirmations générales ou font référence à une certaine « tendance » de quelques juridictions à vouloir appliquer *Antigone*, sans s'aventurer dans de plus amples développements.

L'argument majeur invoqué par les partisans d'*Antigone* consiste *in fine* à dire que la législation fiscale ne règle pas la question des preuves obtenues illicitement et ne contient pas d'interdiction générale d'utiliser lesdites preuves et que par conséquent l'application d'*Antigone* s'en trouverait légitimée»¹⁰⁸.

Cependant, les partisans d'*Antigone* oublient que cette absence d'interdiction est, tout à fait, normal dans un système juridique comme le nôtre, issu de la codification napoléonienne. L'ennui est, aujourd'hui, que les juristes flamands ont pris leur distance avec ce système d'inspiration française, en adoptant leur propre grille d'analyse fortement inspirée du système néerlandais (système lui-même inspiré par la Common Law).

Ces deux systèmes sont, malheureusement, en totale opposition car l'un interdit en principe l'utilisation d'une preuve irrégulière (le système juridique français) et l'autre en règlemente plutôt la production en justice (le système juridique néerlandais).

Mais ce faisant, deux problèmes apparaissent :

-D'abord, cela nuit à l'unité de jurisprudence entre les deux communautés et réduit la marge de manœuvre des juridictions francophones qui sont obligées de suivre leurs homologues flamands pour préserver l'unité de jurisprudence (nous en voulons pour preuve que les trois arrêts de la Cour de cassation, celui de 2003 en droit pénal, celui de 2008 en droit social et celui de 2015 en droit fiscal, ont toujours été prononcés par la section néerlandophone de cette même Cour).

-Ensuite, cela crée une incohérence dans notre système juridique car nous naviguons entre deux eaux. Nous ne sommes pas encore entrés dans un système de type Common Law qui permet de ne pas exclure directement une preuve illégale mais en règlemente l'utilisation, système auquel les flamands voudraient aboutir. Mais dans le même temps, nous n'avons pas encore quitté le système issu de la codification napoléonienne, système qui devrait être conservé selon les francophones, car la réglementation de l'utilisation de preuve illicite n'a pas encore abouti puisque, en droit fiscal, il n'y a eu aucune consécration légale du maintien d'une preuve irrégulière.

¹⁰⁸ S. SCARNÀ (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p.118.

Enfin, on peut constater que la jurisprudence *Antigone* fiscale est en grande partie *contra legem*. Elle est en contradiction directe avec plusieurs normes internationales liant la Belgique. Mais étant donné que les divergences internes entre le Nord et le Sud sont loin d'être terminées, il y a donc tout à parier que la controverse à propos de cette jurisprudence soit également loin d'être terminée.

Enfin, nous souhaitons remercier le professeur Marc Bourgeois qui nous a donné l'occasion de travailler sur un sujet intéressant et qui mérite toute notre attention. Nous souhaitons également remercier tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à ce travail.

BIBLIOGRAPHIE

Sources législatives et réglementaires

- Article 359a du code de procédure pénale néerlandais (Wetboek van Strafvordering, Wet van 15 januari 1921)
- Article 32 de la loi du 17 avril 1878 contenant le titre préliminaire du code de procédure pénale

Doctrine

- AFSCHRIJFT, T., « Le principe de légalité de la preuve en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2013, p.173
- AFSCHRIJFT, T., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998, p.151.
- BEERNAERT, M.-A., BOSLY, H.-D. et VANDERMEERSCH, D., *Droit de la procédure pénale*, 7e éd., Bruxelles, la Chartre, 2014, p. 1138
- BOSSUYT, A., « Les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour de cassation », *J.T.*, 2005, p.736.
- BUYSENS, H. et CLINCKEMALIE, K., « Knelpunten inzake het bewijs van de dringende reden », *Orientaties*, 2007, p. 247
- CONRATD, J., « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », *A.P.T.*, 1999, p.286.
- Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, P.U.F., Paris, 1987
- DAURMONT, O. et BATSELÉ, D., « 1985-1989, cinq années de jurisprudence du Conseil d'Etat relative aux principes généraux du droit administratif », *A.P.T.*, 1990, n°2
- DECKERS, H., *Le licenciement pour motif grave*, Waterloo, Kluwer, Collection études pratiques de droit social, 2008, p. 93
- DE JONCKHEERE, M. (ed.), *De fiscale procedure*, die Keure, Brugge, 2016, p.3 à 22
- DE VOS, Ph. et VERBEKE, D., "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus ?", *T.F.R.*, 2016, p. 356 et 361
- DHAEYER, P., « Mais où est donc passée la nullité ? », *R.G.C.F.*, 2007/3, p.156 et s.
- DHAEYER, P., « Microfiches KB Lux : un apport à la théorie des preuves en droit fiscal », *R.G.C.F.*, 2009, p. 54
- FORTUYN, P., VALKENBURG, W. et DE VRIES-LEEMANS, M., « Onrechtmatig verkregen bewijs in het Nederlands strafrecht fiscaal recht », *Tijds. straf.*, 2005, p. 518
- GILLIEUX, P., *Droit(s) européen(s) à un procès équitable*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p.650
- KÉFER, F., « Antigone et Manon s'invitent en droit social. Quelques propos sur la légalité de la preuve », note sous Cass., 10 mars 2008, *R.C.J.B.*, 2009, p. 338
- KONING, F., *Le redressement fiscal à l'impôt des personnes physiques*, Kluwer, Waterloo, 2015, p.315
- KONING, F., « Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence Antigone ? », *J.T.*, 2016, p.398
- KUTY, F., « Le droit de la preuve à l'épreuve des juges », *J.T.*, 2005, pp.349 à 355
- MAUS, M., *De fiscale controle*, Bruges, Die Keure, 2005, p. 92
- MORIS, M., *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, 2^{ème} édition, Précis de la faculté de droit et criminologie de l'ULB, Limal, Anthemis, 2016, p.316 et 317
- ROSIER, K. et GILSON, S., « Licéité de la preuve et droit au respect de la vie privée : principes et sanctions », *Revue du droit des technologies du droit de l'information*, n°31/2008, p. 251, n° 19

- ROSIER, K. et GILSON, S., « La preuve irrégulière : quand Antigone ouvre la boîte de Pandore. Commentaire de l'arrêt *Lee Davies* rendu par la Cour européenne des droits de l'homme le 28 juillet 2009 », *Chron. D.S.*, 2010, p. 290
- MOUGENOT, D., « Antigone face aux juges civils – L'appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles », *D.A.O.R.*, 2011/98, p. 246
- PÂQUES, M., « L'application de la loi fiscale-principe de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal. Présentation et mise en œuvre », *Act.Dr.*, 1993, p.418
- SCARNÀ, S. (sous la direction de), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2016, p.126
- STEVENART MEEÛS, F. (sous la direction de), *Manuel de procédure fiscale*, Les Manuels pratiques des FUCaM, Anthemis, Limal, 2011, p.209
- SUETENS, L.P., « Algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht », *T.B.P.*, 1981, n°7 et 11
- THIRION, N., *Théories du droit (Droit, pouvoir, savoir)*, collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2011, p.185 et s.
- Tiberghien, A., *Manuel de droit fiscal 2015-2016*, Waterloo, Kluwer, 2016, p.770
- VAN DAMME, M., *Goede trouw van de burger en bestuur*, *R.W.*, 1989-1990, p.1116
- VANDENBERGH, H., « De tempering van de strikte toepassing van de fiscale wet door de Antigoondoctrine met betrekking tot onrechtmatige bewijsgaring en andere beginselen », *T.F.R.*, 2011, p. 897
- VAN OMMESLAGHE, P., *Traité de droit civil belge*, T. II : Les obligations. Vol. 3, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.2316.
- VAN WOENSEL, A.M., « Sanctionering van het onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal », november 2003, *Delikt en Delinkwent*, 2004, p. 130

Sources françaises

- VERGÈS, E., VIDAL, G., LECLERC, O., *Droit de la preuve*, Thémis, Paris, PUF, 2015, p.350
- DESPORTES, F. et LAZERGES-COUSQUER, L., *Traité de procédure pénale*, 3^{ème} édition, Corpus droit privé, Paris, Economica, 2013, p.408
- BOULOC, B., *Procédure pénale*, 25^e édition, Paris, Dalloz, 2016, p.133

Jurisprudence

- Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107.
- Cass., 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66.
- ˆCass., 17 avril 1991, *Rev. dr. pén.*, 1992, p. 94.
- ˆCass., 30 mai 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 565.
- Cass., 23 avril 2002, *Pas.*, 2002, p. 982.
- Cass., 14 octobre 2003, *R.W.*, 2003-2004, p. 814, concl. conf. de l'avocat général De Swaef, *N.J.W.*, 2003, p. 1367, *T. Strafr.*, 2004, p. 129, obs. Ph. Traest, *R.C.J.B.*, 2004, p. 405
- Cass., 23 mars 2004, *R.A.B.G.*, 2004, p. 1061, obs. F. Schuermans, *Vigiles*, 2004, p. 166.
- Cass., 10 novembre 2008, n°S.06.0029.F.
- ˆCass., 9 juin 2004, *Rev. dr. pén.*, 2004, p. 1260.
- Cass., 17 janvier 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 588, *R.W.*, 1990-1992, p. 463
- Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N
- Cass., 6 mars 2015, n°F.14.0038.N
- Cass., 27 mars 1992, *Pas. I*, 680
- Cass., 30 octobre 2000, *Pas.*, 2000, I, n°587

- Cass., 20 février 1991, *Pas. I*, 1991, n°335
- Cass., 14 juin 2002, *F.J.F.*, 2003, p.47
- Cass., 2 septembre 2016, n° F.14.0206.N, www.fiscalnet.be
- Cass. 10 septembre 2010, *Fisc.*, n°1225, 12
- C.E., 27 mai 2008, *GODARD*, 183.464

- C. trav. Bruxelles, 15 janvier 2006, *J.T.T.*, 2006, p. 392.
- C. trav. Bruxelles, 16 janvier 2006, *J.T.T.*, 2006, p.14.
- Mons, 2 mai 2005, *J.L.M.B.*, 2005, p. 438
- Mons, 10 décembre 2008, *R.G.C.F.*, 2009/54
- Anvers, 19 décembre 2007, *R.D.J.P.*, 2008, p. 235
- Anvers, 9 octobre 2012, <http://www.jura.be>
- Anvers, 14 juin 2016, commenté par Ch. BUYSE, « Preuves irrégulières : la Cour de cassation « surclassée » par la CJUE ? », *Fiscologue*, n°1492, p.1
- Gand, 13 mai 1977, *J.D.F.*, 1977, p.286
- Bruxelles, 28 juin 2006, *Fisc.*, n°1038
- Gand, 2 mai 2006, *FJF*, n°2007/122

- Civ. Malines, 4 janvier 2007, *R.D.J.P.*, 2008, p. 247.
- Civ. Hasselt, 17 octobre 2012, *Cour. fisc.*, 2012, p.653

Sources néerlandaises

- Hoge Raad, 9 septembre 1992, *BNB*, 1992, p.367

Sources françaises

- Cass (fr) 31 janvier 2012, *R.G.C.F.*, 2014, n°3-4, p.213
- Cass. Crim. (fr), 23 juillet 1992, n° 92-82.781
- Cass (fr), 15 juin 1993, *Bull. crim.*, 1993, n°210.

Cour européenne des droits de l'homme

- CEDH, 28 juillet 2009, *Lee Davis c. Belgique*, §41
- CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*, §29.
- CEDH, 23 octobre 1997, *National & Provincial Building Society*.
- CEDH, 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*.
- CEDH, 12 mai 2000, *Khan c. Royaume-Uni*
- CEDH, 6 octobre 1982, *X c. Royaume-Uni*,
- CEDH, 8 février 1996, *Murray c. Royaume-Uni*.
- CEDH, 7 juillet 2011, *Serkov c. Ukraine*.

Cour de justice de l'Union Européenne

- C.J.U.E., 17 décembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14