

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Le droit au silence en matière fiscale - rappel des principes et focus sur les articles 381 C.I.R. 92 et 92ter C.T.V.A., tels que modifiés par la loi du 20 novembre 2022, coup de pouce ...**

**Auteur :** Garcia Blanco, Rachel

**Promoteur(s) :** 21602; Delobbe, Gauthier

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

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2022-2023

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/18392>

---

*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.*

---

**Le droit au silence en matière fiscale – rappel des principes  
et focus sur les articles 381 C.I.R. 92 et 92ter C.T.V.A., tels  
que modifiés par la loi du 20 novembre 2022, coup de  
pouce ou coup de canif ?**

**Rachel Garcia Blanco**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2022-2023*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteurs :**

François Stévenart Meeûs  
Gauthier Delobbe



## **REMERCIEMENTS**

Au terme de ce travail, je tiens, tout d'abord, à remercier mes promoteurs, Monsieur le Conseiller, François Stévenart Meeûs et Maître Gauthier Delobbe pour leur disponibilité, leurs conseils ainsi que pour leur encadrement bienveillant et constructif.

Je remercie également ma famille et, tout particulièrement, ma grand-mère, Marthe Collignon, pour son soutien et ses précieux conseils, ma mère, Martine Closset et ma tante, Andrée Closset, qui ont consacré de longues heures à la relecture de cette dissertation et de biens d'autres travaux.

Enfin, je remercie Esteban Hernandez Capel pour son soutien indéfectible.

## TABLE DES MATIERES

Introduction.....	4
Chapitre 1. Des pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale.....	5
Section 1. Analyse de certains pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale .....	5
A. Remarques préliminaires .....	5
B. Communication des livres et documents à l’administration fiscale .....	6
C. Demande de renseignements adressée au contribuable .....	8
D. Accès aux locaux .....	9
E. Obligations diverses s’imposant au contribuable .....	11
F. Pouvoirs d’investigation s’imposant aux tiers .....	11
a) Demande de renseignements adressée aux tiers .....	11
b) Audition de témoins.....	12
c) Pouvoirs d’investigation divers s’imposant aux tiers .....	12
Section 2. Devoir de collaboration .....	13
Chapitre 2. Le droit au silence en matière fiscale.....	14
Section 1. Le droit au silence.....	14
A. Origines, bases légales et définition .....	14
B. Le droit au silence - le critère de l’accusation en matière pénale .....	16
Section 2. Le droit au silence en matière fiscale.....	19
Chapitre 3. L’arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017 et la lacune dans la loi .....	26
Chapitre 4. Le mécanisme de l’astreinte introduit par la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses .....	28
Conclusion .....	32
Bibliographie .....	34



## INTRODUCTION

L'automne 2022 a été le berceau d'évolutions en matière de procédure fiscale. En effet, la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses est passée par là et a apporté avec elle, son lot de modifications. Parmi celles qui retiennent notre attention, l'on trouve le nouveau mécanisme de l'astreinte, introduit aux articles 92<sup>ter</sup> du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et 381 du Code d'impôt sur les revenus de 1992. Dorénavant, l'administration fiscale peut obtenir des contribuables ou des tiers, ne se soumettant pas à leur devoir de collaboration, qu'ils exécutent leurs obligations, en ayant recours aux juridictions afin qu'elles prononcent une condamnation sous astreinte.

La présente dissertation a pour but de se pencher sur la compatibilité des articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. avec les droits fondamentaux, et plus particulièrement, avec le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination dans sa composante, droit au silence. Pour ce faire, avant même de traiter de l'astreinte, nous veillerons d'abord, à analyser les principaux pouvoirs d'investigation dont l'administration fiscale est munie, car l'astreinte tend, assurément, à renforcer les prérogatives du fisc dans l'exercice de ses enquêtes, puisqu'elle permet d'exercer une coercition, à la suite d'un refus de coopération. Nous tiendrons également quelques propos sur le devoir de collaboration, en lui-même. Ensuite, afin de répondre à la question qui sous-tend nos recherches, il sera essentiel de nous arrêter sur le droit au silence, en tant que tel. Dans ce but, nous nous attarderons, brièvement sur les sources du droit au silence, sa définition et son origine. Il sera bien entendu, fait état du critère de l'accusation en matière pénale et du positionnement de ce critère par rapport aux sanctions fiscales. En outre, nous nous consacrerons à l'application du droit de se taire dans la procédure fiscale. A cette fin, nous appuierons nos développements sur la jurisprudence pertinente en la matière, et surtout, sur les arrêts de principe prononcés par la Cour européenne des droits de l'homme. Après quoi, nous immergerons nos lecteurs dans l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017, car c'est à cette occasion, que la Cour relève un vide législatif qui sera comblé par la loi du 20 novembre 2022 et le nouveau mécanisme de l'astreinte. Enfin, nous présenterons le mécanisme de l'astreinte, en lui-même. Notre réflexion se fondera, notamment, sur les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 2022 et la doctrine.

A l'issue de notre contribution, nous déterminerons si les articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A., en ce qu'ils introduisent le mécanisme de l'astreinte doivent être perçus comme les vecteurs d'un coup de pouce du législateur fiscal en faveur de l'administration ou bien comme un coup de canif dans les engagements internationaux de la Belgique au niveau des droits de l'homme.

# CHAPITRE 1. DES POUVOIRS D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Ce premier chapitre a pour objectif de présenter, brièvement, dans un premier temps, différents pouvoirs d'investigation dont l'administration fiscale est pourvue afin d'établir le juste et correct impôt (*Section 1*)<sup>1</sup>. Dans un second temps, nous évoquerons le devoir de collaboration (*Section 2*).

## SECTION 1. ANALYSE DE CERTAINS POUVOIRS D'INVESTIGATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

### A. REMARQUES PRELIMINAIRES

Avant même de procéder à l'analyse des pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale, nous devons mentionner l'article 305 C.I.R. 92, en ce qu'il impose aux assujettis à l'impôt des personnes physiques, des sociétés, des personnes morales et des non-résidents de déclarer leurs revenus à l'administration fiscale, chaque année. Ces déclarations bénéficient, à cet égard, d'une présomption réfragable d'exactitude lorsqu'elles sont rendues dans les formes et délais, prescrits aux articles 307 à 311 C.I.R. 92<sup>2</sup>. Grâce à cette obligation déclarative, l'administration fiscale voit son fardeau probatoire être, considérablement, allégé, puisqu'il revient au contribuable de déclarer ses revenus, lui-même, sans qu'il ne soit plus nécessaire au fisc de faire la preuve d'indices de richesse afin de le soumettre à l'imposition<sup>3</sup>. Cependant, il est tout à fait possible que l'administration fiscale veuille rectifier la déclaration fiscale qui lui a été soumise. C'est pourquoi, elle est munie de pouvoirs d'investigation<sup>4</sup>. Nous remarquons, qu'il en va de même, en matière de taxe sur la valeur ajoutée<sup>5</sup>. Il est donc raisonnable, eu égard à cette technique déclarative, que les administrations de la taxe sur la valeur ajoutée et des contributions directes soient dotées de moyens qui leur permettent de faire la lumière sur les informations dévoilées par le contribuable, mais aussi sur celles qui lui sont potentiellement

---

<sup>1</sup> Afin de nous consacrer à d'autres sujets, nous limiterons notre exposé à certains pouvoirs d'investigation que nous considérons comme les plus intéressants à développer dans le cadre de ce travail.

<sup>2</sup> C.I.R. 92, art. 314bis. Voy., R. WINAND et D. CHARLIER, « Les pouvoirs d'investigation », *Manuel de procédure fiscale*, F. Stévenart Meeûs (dir.), Limal, Anthemis, 2019, p. 135. Voy., également, E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *Le droit pénal fiscal en (r)évolution*, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 133.

<sup>3</sup> A. NOLLET, « Pouvoirs et délais d'investigation du fisc en matière d'impôt sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, 2023, p. 124.

<sup>4</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 133 et 134.

<sup>5</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *ibidem*, p. 135.



cachées. Partant, le législateur a muni le fisc belge, aux articles 315 et suivants C.I.R. 92 ainsi qu'aux articles 61 C.T.V.A. et suivants, d'une armada de pouvoirs d'investigation.

## **B. COMMUNICATION DES LIVRES ET DOCUMENTS A L'ADMINISTRATION FISCALE**

Ce sont les articles 315 C.I.R. 92 et 61 C.T.V.A. qui consacrent le premier pouvoir d'investigation du fisc. A la lecture de ces dispositions, nous constatons que les contribuables, mais pas uniquement ceux-ci, puisque l'article 315 C.I.R. 92 mentionne « quiconque » et l'article 61 C.T.V.A. évoque « toute personne »<sup>6</sup>, sont tenus de communiquer, sans déplacement, à l'administration fiscale, lorsqu'elle en fait la demande, les documents et les livres qu'elle juge utiles et nécessaires afin de déterminer le montant des revenus de l'assujetti à l'impôt ou afin de vérifier l'exactitude de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>7</sup>. Plusieurs remarques peuvent être formulées à l'égard de ces articles. D'abord, il est essentiel de savoir quels documents et quels livres sont visés par la loi. L'art 315 C.I.R. 92 énumère une série de documents. Cependant, cette liste n'est pas exhaustive et s'étend en outre, à des documents dont la loi n'impose pas la tenue. En somme, lorsque des documents ou des livres se révèlent *nécessaires* à la détermination du revenu imposable et que le contribuable les détient, ils entrent dans le champ d'application de l'article 315 C.I.R. 92 et ce même si, ces documents sortent du cadre de l'activité professionnelle<sup>8</sup>. L'article 61, § 1<sup>er</sup> C.T.V.A., quant à lui, vise les livres, les factures, ou d'autres documents, ainsi que leurs copies qui doivent être conservés en application de l'article 60 du même code. Le champ d'application de ces dispositions est donc très étendu, tant au niveau *materiae* que *personae*. Toutefois les documents présentant un caractère purement privé sont protégés par les droits fondamentaux, dont le droit au respect de la vie privée<sup>9</sup>. Il est en outre, essentiel de mentionner le secret professionnel derrière lequel la personne tenue par cette obligation peut se retrancher. Ainsi, l'article 334 C.I.R. 92 permet au professionnel de saisir son autorité disciplinaire afin qu'elle se penche sur la demande de l'administration fiscale pour qu'elle puisse être combinée au secret professionnel<sup>10</sup>. Il est opportun d'ajouter que la personne, à qui la demande est adressée doit se prévaloir du secret professionnel et ce, dès la première requête de l'administration. Une ligne de conduite cohérente doit être maintenue dans son chef.

---

<sup>6</sup> C.I.R. 92, art. 315. C.T.V.A., art. 61.

<sup>7</sup> E. MASSET, « Demande de renseignements versus contrôle fiscal », *Sem. Fisc.*, 2016, p. 3 ; F. BALTUS, *La TVA*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 615.

<sup>8</sup> R. FORESTINI et S. BLONDEEL, « De la déclaration au contrôle fiscal – Les droits et les devoirs du fisc », *R.G.C.F.*, 2003, p. 17. Voy., également, A. NOLLET, *op.cit.*, p. 125.

<sup>9</sup> C.E.D.H., art. 8 et Const., art. 22. Voy., A. NOLLET, *ibidem*, p. 125. Ainsi que, R. WINAND et D. CHARLIER, *op.cit.*, p. 137.

<sup>10</sup> A. NOLLET, *ibidem*, pp. 125 et 126.

Ensuite, les articles 315*bis* C.I.R. 92 et 61 C.T.V.A. réservent un traitement particulier pour les documents détenus numériquement. Grâce à ces dispositions, les agents de l'administration peuvent requérir la communication, sans déplacement et de manière lisible et intelligible, des livres et documents détenus numériquement<sup>11</sup>. A cet égard, il est utile de remarquer la logique « sans déplacement » qui sous-tend ce pouvoir d'investigation. Cela implique que c'est au contrôleur qu'il incombe de se déplacer afin de prendre connaissance des documents, sur place. Les contribuables doivent, uniquement, permettre aux contrôleurs d'en prendre connaissance sans encombre<sup>12</sup>. Nous évoquons le caractère « sans déplacement », à ce stade, car l'article 315*bis* C.I.R. 92 remet en question, selon nous, cette logique. En effet, cet article dispose que « [sa]ns préjudice du droit du contribuable de demander ou fournir des renseignements verbaux, la communication des livres et documents visés à l'article 315, alinéa 1er, s'applique, pour les personnes physiques et les personnes morales visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, également à la mise à disposition de ces livres et documents *via une plateforme électronique sécurisée du SPF Finances* »<sup>13</sup>. L'article 61 C.T.V.A. prévoit une disposition analogue. De cet extrait, nous retenons qu'une *plateforme de dépôt électronique* a été mise en place par le SPF Finances et que ce faisant, la logique sans déplacement est altérée. En effet, alors même que le texte de l'article 315*bis* prévoit, explicitement, que la communication a lieu sans déplacement, il offre néanmoins à l'administration la permission de demander au contribuable de *déposer* les documents informatiques sur la plateforme. Partant dans cette hypothèse, ce ne sont plus les contrôleurs qui se déplacent afin de consulter *sur place* les documents. Cependant, le contribuable conserve la faculté d'être entendu par un fonctionnaire<sup>14</sup>. Aymeric Nollet évoque sur ce point, « une nouvelle logique 'de contrôle à distance' »<sup>15</sup>. Cette altération du « sans déplacement » et cette nouvelle acception que reçoit cette logique, en ce qui concerne les livres et documents numériques, ne doivent pas nécessairement être perçues, négativement, puisque de cette manière, les contribuables et le fisc font l'économie d'une visite de l'administration fiscale<sup>16</sup>. En outre, en raison de la digitalisation du commerce, de l'industrie et plus largement de notre société, il est nécessaire que le SPF Finances soit doté d'un pouvoir lui permettant d'avoir accès aux données et aux documents informatisés et que ceux-ci puissent être téléchargés sur une plateforme.

De plus, nous observons que l'article 315*ter* C.I.R. 92 s'aligne dorénavant, sur l'article 61, § 2 C.T.V.A., puisqu'à l'instar de l'administration de la T.V.A., l'administration des contributions directes peut user d'un droit de rétention sur les documents et les livres dont elle demande la communication. Plusieurs conditions doivent cependant être réunies. Premièrement, cette rétention doit être utile afin de déterminer les revenus du contribuable ou d'un tiers ou doit permettre l'établissement de la T.V.A. ou d'une amende incombant à l'assujetti ou à un tiers. Secondement, un procès-verbal de rétention doit être dressé et dans les cinq jours ouvrables

---

<sup>11</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 142 et 143.

<sup>12</sup> J. BUY et V. LISSOIR, « Actualités 2022 en matière de procédure fiscale », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023, p. 392 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 126.

<sup>13</sup> C.I.R. 92, art. 315*bis*.

<sup>14</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 127.

<sup>15</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 126.

<sup>16</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 126.

suivant la rétention, une copie doit être remise au contribuable ou à l'assujetti<sup>17</sup>. Il est important de relever que cette rétention ne peut porter sur des livres non clôturés<sup>18</sup>.

Remarquons au demeurant que ce pouvoir d'investigation ne s'arrête pas à la communication. En réalité, une seconde obligation le compose, car en sus de l'obligation de communication, nous trouvons aux articles 60 C.T.V.A. et 315 C.I.R. 92, une obligation de conservation des documents. A cet égard, nous constatons que la loi du 20 novembre 2022 a modifié les choses, puisque, désormais, le délai de conservation est passé de 7 à 10 ans<sup>19</sup>.

Pour conclure notre propos quant à la communication des livres et documents au fisc, nous constatons qu'en cas de refus de coopérer, les articles 351 et 445 C.I.R. 92 prévoient une taxation d'office et une amende. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'article 70, § 4 C.T.V.A. prévoit qu'une amende sera due en cas de violation de son obligation de conservation et de communication<sup>20</sup>.

### **C. DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS ADRESSEE AU CONTRIBUABLE**

C'est l'article 316 C.I.R. 92 qui permet à l'administration fiscale d'adresser une demande de renseignements au contribuable. L'article 62 C.T.V.A. met en place un pouvoir analogue en faveur de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée. Les renseignements peuvent être oraux ou écrits<sup>21</sup>. Notons que dans la seconde occurrence, en pratique l'administration fiscale recourt à des questionnaires afin de procéder à la demande de renseignements<sup>22</sup>. De nouveau, comme pour l'article 315 C.I.R. 92, nous constatons que le champ d'application de l'article 316 C.I.R. 92 est étendu. Au niveau personnel, l'article 316 vise « toute personne passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents », tandis que l'article 62 C.T.V.A. répète le « toute personne »<sup>23</sup>. Quant au champ d'application matériel, la demande de renseignements, prévue à l'article 316 C.I.R. 92, peut porter sur tous les types de revenus dont dispose le contribuable. Il est donc envisageable que des questions portent sur des éléments relevant de la sphère privée dans la

---

<sup>17</sup> R. WINAND et D. CHARLIER, *op.cit.*, p. 158.

<sup>18</sup> J. BONNE et W. VETTERS, « Visite, visite, une maison très visitée... Une analyse du droit de visite domiciliaire de l'administration fiscale dans le domaine des impôts sur les revenus et de la TVA », *R.G.C.F.*, 2016, p. 35 ; E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 140 et 141.

<sup>19</sup> Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022, *err.*, 5 décembre 2022. En ce sens, X. THIEBAUT, « Flash d'information : La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », 2022, disponible sur [www.ldtlaw.be](http://www.ldtlaw.be), pp. 4 et 5.

<sup>20</sup> C. AMAND, « Les pouvoirs d'investigation en matière de taxe sur la valeur ajoutée », *R.G.C.F.*, 2003, p. 68.

<sup>21</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 145 et 146 ; E. MASSET, *op.cit.*, pp. 3 et 4.

<sup>22</sup> C.-E. CLESSE et L. KENNES, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 146.

<sup>23</sup> C.I.R. 92, art. 316. C.T.V.A., art. 62.

mesure de la jurisprudence *Hardy-Spirlet* de la Cour de cassation<sup>24</sup>. Cependant, la demande de renseignements ne peut être adressée au contribuable, uniquement, si elle a pour but de vérifier la situation fiscale de celui-ci ou l'exacte perception de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>25</sup>. Précisons que l'article 316 C.I.R. 92 offre au contribuable un délai pour répondre à la demande, *a contrario* de l'article 62 C.T.V.A., qui ne mentionne aucun délai<sup>26</sup>. Ainsi, l'article 316 C.I.R. 92 précise que la réponse doit être formulée dans le mois à compter du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de la demande de renseignements par les agents du fisc. Il est, par ailleurs, possible pour le contribuable d'obtenir une prolongation de ce délai, pour justes motifs, s'il en fait la demande, avant l'expiration du délai initial<sup>27</sup>. S'il s'avère qu'aucune réponse n'a été transmise à l'administration fiscale, avant l'expiration du délai, alors le contribuable s'expose à une taxation d'office et à une amende administrative, en application des articles 351 et 445 C.I.R. 92. Relevons pour clôturer ces quelques remarques, que l'article 317 C.I.R. 92 permet l'utilisation des informations recueillies, par le fisc lors de l'usage des pouvoirs d'investigation inscrits aux articles 315, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, 315*bis*, alinéas 1<sup>er</sup> à 3, 315*ter* et 316, afin d'imposer un tiers avec lequel, le contribuable initial a effectué des opérations<sup>28</sup>.

## D. ACCES AUX LOCAUX

Ce sont les articles 319 C.I.R. 92 et 63 C.T.V.A. qui organisent le droit de visite des locaux du contribuable. Pour commencer, il est nécessaire de distinguer le régime des visites des locaux professionnels, du régime applicable aux visites domiciliaires. Dans un premier temps, en ce qui concerne les visites des locaux professionnels, l'article 319, en son premier alinéa, prévoit que ce pouvoir d'investigation s'exerce afin de vérifier les revenus des contribuables à l'impôt des personnes physiques, des sociétés, des non-résidents et, également, des personnes morales. De cette manière, les contrôleurs peuvent constater la nature et l'importance de l'activité et procéder à diverses vérifications relatives aux stocks<sup>29</sup>. Le droit de visite peut donc être demandé afin d'avoir accès aux infrastructures où se déroule l'activité professionnelle. L'article 319 C.I.R. 92 énumère une série d'exemples constituant des locaux professionnels, comme les « bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises »<sup>30</sup>. Nous utilisons le vocable « exemple », car cette liste n'est pas limitative<sup>31</sup>. En outre, plusieurs conditions doivent être réunies afin que les agents du fisc puissent pénétrer les locaux professionnels. Premièrement, les contrôleurs doivent être en possession de leur commission, sachant qu'elle peut être

---

<sup>24</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 127. Voy., Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, pp. 385 à 389. Voy., Comm. eur. D.H., *X. c. Belgique (Hardy-Spirlet)*, 7 décembre 1982.

<sup>25</sup> D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, 2019, p. 183 ; A. NOLLET, *ibidem*, p. 128.

<sup>26</sup> C.-E. CLESSE et L. KENNES, *op.cit.*, p. 147.

<sup>27</sup> D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, pp. 184 et 185.

<sup>28</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 128.

<sup>29</sup> J. BONNE et W. VETTERS, *op.cit.*, p. 7.

<sup>30</sup> C.I.R. 92, art. 319.

<sup>31</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 147 et 148 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 128.

demandée par le contribuable, mais sans que celle-ci ne soit présentée spontanément<sup>32</sup>. Secondement, la visite ne peut avoir lieu que durant les heures d'activité dans les locaux professionnels. Des visites nocturnes peuvent dès lors avoir lieu pour autant que le contribuable se livre à une activité dans les bâtiments, à ces heures tardives<sup>33</sup>. Il est important de noter que l'article 63 C.T.V.A. ne reprend pas cette condition et permet une visite à tout moment<sup>34</sup>. Dans un second temps, les contrôleurs peuvent demander l'accès à tous les autres locaux, non visés à l'article 319, alinéa 1<sup>er</sup>, lorsque des activités s'y exercent ou sont présumées s'y dérouler<sup>35</sup>. Il est cependant nécessaire de signaler qu'en cas de locaux ou bâtiments habités, le cadre pour obtenir l'accès est plus restreint. L'article 319, alinéa 2 C.I.R. 92 autorise les contrôleurs à demander l'accès à l'habitation pour autant que plusieurs conditions soient remplies. D'abord et de nouveau, les agents doivent être munis de leur commission. Ensuite, une autorisation du juge de police est nécessaire. Le législateur s'assure, de cette manière que les droits du contribuable sont préservés, étant donné que le domicile est protégé par les articles 15 et 22 de la Constitution. Ainsi, le juge n'accorde le droit de visite aux fonctionnaires de l'administration fiscale qu'en cas de circonstances exceptionnelles<sup>36</sup>. Enfin, la visite ne peut pas avoir lieu à n'importe quelle heure du jour et de la nuit, puisque la loi impose qu'elle se déroule entre cinq heures du matin et neuf heures du soir<sup>37</sup>. Ceci implique qu'un agent ayant accès au domicile juste avant neuf heures du soir, y entre, légalement, mais si la visite se prolonge après neuf heures, alors il y a violation de la loi, étant donné que l'ensemble de la visite est pris en compte et pas, uniquement, l'heure d'entrée dans les lieux<sup>38</sup>. Il est essentiel, de plus, de nuancer la portée de ce pouvoir, car il ne s'agit pas d'une perquisition. Ceci implique qu'un mandat n'est pas requis, mais ceci impose, également, aux contrôleurs de ne pas « forcer, fouiller ou encore fouiner »<sup>39</sup>. A titre d'illustration, il leur est interdit de forcer les serrures, d'avoir mainmise sur les ordinateurs, par là nous entendons, qu'il leur est proscrit de saisir la souris de l'ordinateur et de procéder eux-mêmes à des recherches dans le contenu ou d'insérer leur clef USB afin de copier des documents, ils ne peuvent pas procéder à des fouilles dans les affaires du personnel et du contribuable. Ajoutons que les tiers ne peuvent pas être sommés de répondre aux questions des agents, sans risque de violer les conditions mises en place autour de l'audition de témoins par les articles 325 et 326 C.I.R. 92<sup>40</sup>. En somme, les contrôleurs n'ont pas pour mission de procéder à des recherches, des interrogatoires et des investigations, à l'instar des agents de police, dans le cadre d'une perquisition<sup>41</sup>. L'administration n'est là que pour « constater la nature et l'importance de l'activité professionnelle »<sup>42</sup>. Du reste, la visite du fisc ne peut servir

---

<sup>32</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *ibidem*, p. 148 ; F. BALTUS, *op.cit.*, p. 623. Voy., Liège, 6 novembre 2013, R.G. 2012/RG/241, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>33</sup> D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, pp. 191 à 196.

<sup>34</sup> J. BONNE et W. VETTERS, *op.cit.*, p. 13.

<sup>35</sup> K. HEYRMAN, « De dwangsom: een nieuwe stok om balorige belastingplichtigen te slaan », *T.F.R.*, 2022, n° 623, p. 531.

<sup>36</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 128.

<sup>37</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, p. 149 ; J. BUY et V. LISSOIR, *op.cit.*, p. 396.

<sup>38</sup> D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, p. 201.

<sup>39</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, pp. 128 et 129.

<sup>40</sup> C.-E. CLESSE et L. KENNES, *op.cit.*, p. 90 ; E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 151 à 154 ; J. CHAZKAL, « Visite sur place et pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : tout n'est pas permis aux agents du fisc ! », *Sem. Fisc.*, 2021, p. 3.

<sup>41</sup> J. CHAZKAL, *ibidem*, p. 3.

<sup>42</sup> D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, p. 195.

de tremplin à des enquêtes et investigations sur des tiers<sup>43</sup>. Enfin, il est important de mentionner que le contribuable qui refuse de se soumettre à une visite de ses locaux encourt des amendes administratives, à l'exclusion d'une imposition d'office<sup>44</sup>.

## **E. OBLIGATIONS DIVERSES S'IMPOSANT AU CONTRIBUABLE**

Afin de compléter nos développements, mentionnons les articles 320 à 321<sup>quater</sup> C.I.R. 92 qui imposent chacun des obligations spécifiques à certains types de contribuables. Cependant, afin de pouvoir nous concentrer sur d'autres thématiques, nous ne nous attardons pas sur le contenu de ces dispositions<sup>45</sup>.

## **F. POUVOIRS D'INVESTIGATION S'IMPOSANT AUX TIERS**

### **a) Demande de renseignements adressée aux tiers**

A titre préliminaire, il est utile de scinder notre propos, puisque la demande de renseignements adressée aux tiers peut porter sur un contribuable déterminé ou sur des contribuables indéterminés. De nouveau, les informations obtenues par l'administration doivent être nécessaires à la perception d'un juste et correct impôt<sup>46</sup>. C'est à l'article 322, § 1<sup>er</sup> C.I.R. 92, en son premier alinéa, que l'administration tire la possibilité de demander des renseignements à un tiers sur le compte d'un contribuable déterminé sans qu'il soit nécessairement en affaires avec celui-ci<sup>47</sup>. L'article 323 C.I.R. 92 autorise, quant à lui, le fisc à obtenir des tiers, « pour tout ou partie de leurs opérations ou activités, de[s] renseignements portant sur toute personne ou ensemble de personnes, même non nominativement désignées, *avec qui elles ont été directement ou indirectement en relation en raison de ces opérations ou activités* »<sup>48</sup>. Ce pouvoir d'investigation ne doit pas être interprété en ce qu'il offrirait un pouvoir général d'enquête au fisc<sup>49</sup>. Nous remarquons que la demande de renseignements adressée aux tiers présente un caractère subsidiaire, étant donné que l'administration fiscale doit s'adresser, en premier lieu, au contribuable lui-même avant de se renseigner auprès des tiers<sup>50</sup>. En ce qui

---

<sup>43</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, p. 151.

<sup>44</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 129.

<sup>45</sup> Sur ce point nous renvoyons à A. NOLLET, *ibidem*, p. 129 qui réalise à cet égard un relevé exhaustif. Voy., également, D. CHARLIER et R. WINAND, *op.cit.*, pp. 145 à 148.

<sup>46</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 129.

<sup>47</sup> S. SCARNA, « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 330.

<sup>48</sup> C.I.R. 92, art. 323.

<sup>49</sup> Com. I.R., n° 323/2, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). En ce sens, E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, p. 160.

<sup>50</sup> Com. I.R., n° 322/4, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). En ce sens, A. NOLLET, *op.cit.*, p. 130.

concerne la demande de renseignements adressée aux tiers, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, nous relevons que c'est l'article 62 C.T.V.A. qui trouve à s'appliquer. En effet, cette disposition ne vise pas uniquement les assujettis, les tiers peuvent également être sommés par l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée de répondre à une demande de renseignements. De plus, l'administration de la T.V.A. bénéficie, à cet égard, de plus amples prérogatives que l'administration des contributions directes<sup>51</sup>. Nous remarquons, enfin, que plusieurs balises viennent limiter les pouvoirs d'investigation de l'administration. Outre, les droits fondamentaux et le secret professionnel, l'on peut opposer à la demande de renseignements adressée aux tiers, le secret bancaire, consacré aux articles 62bis C.T.V.A. et 318 C.I.R. 92<sup>52</sup>. Les articles 318, alinéa 2, 322, § 2, § 4 prévoient des cas de levée du secret bancaire<sup>53</sup>.

### **b) Audition de témoins**

Les articles 325 et 326 C.I.R. 92 permettent aux agents du fisc, étant au moins experts financiers, à titre exceptionnel, de procéder à des auditions de témoins<sup>54</sup>. Lors de l'audition de témoins, les tiers sont amenés à répondre oralement aux questions posées par les fonctionnaires. Un cadre strict entoure cette audition. Premièrement, il est requis que le contribuable soit convoqué par pli recommandé afin qu'il puisse assister aux auditions<sup>55</sup>. Précisons que le contribuable ne peut pas être témoin à sa propre cause. Deuxièmement, les témoins doivent prêter serment, en application de l'article 934 du Code judiciaire. Troisièmement, un procès-verbal, comportant les déclarations des témoins et le cas échéant, celles du contribuable, est dressé. Quatrièmement, ce procès-verbal fait l'objet d'une lecture et doit être signé par le contribuable et les témoins, avec la mention « lu et approuvé ». Cinquièmement, une copie certifiée conforme du procès-verbal doit être envoyée dans les huit jours de sa date. Nous constatons, indéniablement, un formalisme plus lourd que celui prévu pour la demande de renseignements<sup>56</sup>. Pour ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, aucune disposition du Code ne prévoit de formes quant à l'audition de témoins. Néanmoins, les agents dresseront, en pratique, un procès-verbal<sup>57</sup>.

### **c) Pouvoirs d'investigation et obligations divers s'imposant aux tiers**

Le Code d'impôts sur les revenus ne s'arrête pas là, puisqu'il met en place une série d'autres pouvoirs d'investigation s'imposant aux tiers aux articles 323bis, 324, 326/1 à 326/11, 327 à 330, 335 et 336 et enfin aux articles 338 à 338ter. Notons que l'article 323bis permet

---

<sup>51</sup> F. BALTUS, *op.cit.*, p. 617.

<sup>52</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 130 ; F. BALTUS, *ibidem*, p. 619.

<sup>53</sup> Pour une énumération plus détaillée, consultez A. NOLLET, *ibidem*, p. 130 ; E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 163 à 168, C.-E. CLESSE et L. KENNES, *op.cit.*, pp. 151 à 157 et 162 à 173.

<sup>54</sup> Com. I.R., n° 325/2, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be). En ce sens, S. SCARNA, *op.cit.*, p. 331. Voy, également, C.-E. CLESSE et L. KENNES, *op.cit.*, p. 118.

<sup>55</sup> J. CHAZKAL, *op.cit.*, p. 4.

<sup>56</sup> E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 160 et 161.

<sup>57</sup> C.-E. CLESSE et L. KENNES, *op.cit.*, p. 121.

l'application de l'article 315*bis* aux tiers qui utilisent des moyens digitaux, pour le compte du contribuable, afin de tenir ou de conserver les livres et documents visés à l'article 315 C.I.R. 92<sup>58</sup>.

## SECTION 2. DEVOIR DE COLLABORATION

A ce stade de notre travail, nous avons constaté que l'administration fiscale dispose de nombreuses prérogatives lui permettant de mener à bien ses contrôles afin de déterminer une juste imposition. Toutefois, la réussite des investigations du fisc repose, en grande partie, sur la collaboration du contribuable et des tiers. En effet, notre régime fiscal se fonde sur la coopération du contribuable et ce dès le premier instant, puisqu'une logique déclarative s'impose<sup>59</sup>. Dès le départ, le contribuable est donc invité à collaborer avec le fisc, car c'est à lui de faire état de ses revenus, mais, également, de lui transmettre une série d'informations à caractère personnel<sup>60</sup>. Ce qui allège, considérablement, le fardeau probatoire de l'administration fiscale<sup>61</sup>. Cependant, le devoir de collaboration du contribuable ne s'arrête pas à fournir des renseignements, dans le cadre de la déclaration fiscale. A ceci s'ajoute l'obligation du contribuable de répondre et de participer aux investigations menées par l'administration fiscale, lorsque celle-ci se livre au contrôle de la véracité des informations fournies par celui-ci<sup>62</sup>. L'assujéti à l'impôt doit par conséquent coopérer et délivrer au fisc les renseignements qu'il exige de lui, lors de la mise en œuvre des pouvoirs d'investigation, développés *supra*. En cas de non-respect de l'obligation de collaboration, le contribuable risque d'être sanctionné par l'infliction d'amendes administratives et, le cas échéant, de sanctions pénales<sup>63</sup>. En outre, l'administration fiscale peut recourir à procédure de taxation d'office, prévue à l'article 351 C.I.R. 92 afin d'établir l'imposition du contribuable<sup>64</sup>. Précisions afin de compléter notre propos, que grâce à l'intervention de la loi du 20 novembre 2022, les articles 92*ter* C.T.V.A. et 381 C.I.R. 92 permettent à l'administration d'obtenir l'exécution de l'obligation de coopération des contribuables et des tiers, sous astreinte, et donc, d'obtenir les éléments dont elle exige d'avoir connaissance.

---

<sup>58</sup> De nouveau, nous nous limitons à une énumération. Nous renvoyons à A. NOLLET, *op.cit.*, pp. 130 et 131.

<sup>59</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESonne, « 4 – Le droit au silence en droit pénal et en droit fiscal : regards croisés » in P. Monville (dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 134 et 135.

<sup>60</sup> C. FRANSSEN et E. TRAVERSA, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », *Le contrôle fiscal – Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthemis, 2015, p. 10.

<sup>61</sup> R. FORESTINI et S. BLONDEEL, *op.cit.*, p. 7.

<sup>62</sup> R. FORESTINI et S. BLONDEEL, *ibidem*, p. 7.

<sup>63</sup> C.I.R. 92, art. 445 et 449 ; C.T.V.A., art. 70 et 73. C. FRANSSEN et E. TRAVERSA, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », *op.cit.*, p. 11.

<sup>64</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESonne, *op.cit.*, p. 137.



## CHAPITRE 2. LE DROIT AU SILENCE EN MATIÈRE FISCALE

Dans le cadre de ce deuxième chapitre, nous répondrons à la question suivante : le droit au silence s'applique-t-il en matière fiscale ? Il nous paraît important de s'attarder dès à présent sur cette question, car nous venons de voir que l'administration est pourvue de pouvoirs d'investigation, et que le contribuable a l'obligation de collaborer avec elle, sous peine de sanctions. Toutefois, notre analyse serait plus qu'incomplète si nous ne nous interrogeons pas sur les droits fondamentaux que le contribuable peut invoquer. La relation entre le fisc et l'assujetti doit être analysée sous le prisme des prérogatives de l'administration fiscale, des devoirs de l'assujetti à son égard, mais aussi via les droits fondamentaux. C'est pour cette raison, que nous décidons de nous pencher sur le droit au silence. Pour ce faire, nous commencerons par définir le droit au silence et présenter les origines et bases légales de ce droit fondamental, brièvement (*Section 1*)<sup>65</sup>. Nous aborderons, bien évidemment, le critère de l'accusation en matière pénale et sa transposition en matière fiscale. Enfin, nous aborderons le régime spécifique du droit au silence dans le cadre de la procédure fiscale, tel que dégagé par la jurisprudence européenne (*Section 2*).

### SECTION 1. LE DROIT AU SILENCE

#### A. ORIGINES, BASES LEGALES ET DEFINITION

Dans un premier temps, le droit au silence est un droit fondamental inscrit dans plusieurs instruments internationaux. Nous l'y retrouvons premièrement, à l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en son paragraphe 3, g, qui prévoit le droit pour un accusé de garder le silence et de ne pas être tenu de témoigner contre lui-même<sup>66</sup>. Deuxièmement, à la lecture de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, nous ne retrouvons pas, explicitement, la mention du droit au silence<sup>67</sup>. Il faut nous pencher sur l'article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H., tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour européenne des droits

---

<sup>65</sup> Le droit au silence peut être invoqué tant en matière pénale, qu'en matière civile. Le droit fiscal ne relevant pas en tant que tel de la matière civile, et *a fortiori* des droits et obligations civiles, mais bien du droit public, nous limiterons notre propos à des considérations pénales et purement fiscales. A ce sujet voy., N. KUMPS et F. COLLON, « Le droit au silence au regard des nouvelles obligations déclaratives à l'impôt des personnes physiques (assurances-vie et structures étrangères) », *R.G.C.F.*, 2014, p. 89.

<sup>66</sup> I. DIJON, « Devoir de collaboration du contribuable *versus* droit de se taire du justiciable », *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, M. Bourgeois et I. Richelle (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 490.

<sup>67</sup> Ci-après C.E.D.H.

de l'homme pour apercevoir dans l'arsenal des droits fondamentaux, le droit de se taire<sup>68</sup>. Troisièmement, les articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne tels qu'interprétés par la Cour de justice, consacrent, de même, le droit au silence<sup>69</sup>. Quatrièmement, le droit au silence trouve, également, son expression en droit interne belge, puisqu'à la suite de l'arrêt *Salduz c. Turquie*, prononcé par la Cour européenne des droits de l'homme, le législateur belge a adopté, notamment, l'article 47bis du Code d'instruction criminelle<sup>70</sup>. Il est à noter que la Cour de cassation avait, bien avant l'article 47bis, reconnu le droit au silence<sup>71</sup>.

Dans un second temps, rapportons la définition élaborée par la Cour de cassation, dans son arrêt du 1<sup>er</sup> septembre 2021. Ainsi, « le droit au silence, qui est celui de ne pas devoir contribuer à sa propre incrimination, signifie que l'accusation ne peut pas fonder son argumentation en recourant à des éléments de preuve obtenus par la contrainte ou la pression au mépris de la volonté de la personne concernée »<sup>72</sup>. Nous nous rallions à la position avancée par une partie de la doctrine selon laquelle, le droit au silence est englobé dans le droit de ne pas participer à sa propre incrimination<sup>73</sup>. Grâce au droit au silence, il ne peut être porté à charge du prévenu, présumé innocent, des preuves qui auraient été obtenues en recourant à des moyens de coercition exercés sur l'intéressé<sup>74</sup>. En vertu de ce droit, l'accusé peut conserver le silence et ne pas être forcé de coopérer avec les enquêteurs et les autorités judiciaires. De cette manière, il bénéficie, pleinement, de sa présomption d'innocence, intrinsèquement liée au droit de se taire<sup>75</sup>. L'accusé peut donc refuser, notamment, de transmettre des documents et de répondre aux questions des enquêteurs. Malgré son refus de collaboration, il doit être considéré comme étant innocent, sans qu'à aucun moment, il ne doive prouver, *lui-même*, son innocence<sup>76</sup>. A ce stade, nous pouvons par conséquent affirmer que le droit au silence permet au prévenu d'adopter une attitude passive, à tous les stades de la procédure pénale diligentée à son encontre, mais il ne s'arrête pas là, car le droit au silence empêche, également, l'usage de moyens

---

<sup>68</sup> Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Funke c. France*, 25 février 1993 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *John Murray c. Royaume-Uni*, 8 février 1996 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Saunders c. Royaume-Uni*, 17 décembre 1996. En ce sens, F. KUTY, « L'étendue du droit au silence en procédure pénale », *Rev. dr. pén.*, 2000, pp. 309 et 310.

<sup>69</sup> M. BONNEURE, « Arrêt 'Consob' : délit d'initié et droit au silence des personnes physiques et morales (CJUE, 2 février 2021, aff. C-481/19) », *J.D.E.*, 2021, p. 387.

<sup>70</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Salduz c. Turquie*, 27 novembre 2008. Voy., A. VAN OEVELEN, J. ROZIE et S. RUTTEN, « The sound of silence. Het zwijgrecht en het *nemo tenetur*-beginsel in strafzaken. Een historisch en rechtsvergelijkend overzicht », *Zwijgrecht versus spreekplicht*, Bruxelles, Intersentia, 2013, p. 38.

<sup>71</sup> Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107. En ce sens, S. MASSON et A. VERHEYLESORNE, *op. cit.*, p. 120 ; I. de la SERNA, « Rentrée solennelle de la Cour du travail de Mons – 2 septembre 2014 », *Rev. dr. pén. entr.*, 2014, p. 296.

<sup>72</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 1<sup>er</sup> septembre 2021, *C.R.A.*, 2022, p. 21. En ce sens, S. MASSON et A. VERHEYLESORNE, *op. cit.*, p. 124.

<sup>73</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESORNE, *ibidem*, p. 119 ; I. de la SERNA, *op. cit.*, p. 294. Nous pouvons prendre connaissance d'un autre point de vue à cet égard dans C. DE VALKENEER, *Manuel de l'enquête pénale*, t. 1, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 209 et 210.

<sup>74</sup> P. MARCHAL, *Principes généraux du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 183.

<sup>75</sup> J. CODT, *Des nullités de l'instruction et du jugement*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 93 ; F. KUTY, « L'étendue du droit au silence en procédure pénale », *op. cit.*, pp. 309 à 311.

<sup>76</sup> F. KUTY, *Justice pénale et procès équitable*, Bruxelles, Larcier, 2023, pp. 1933 et 1934.

spécieux et trompeurs de la part des autorités judiciaires à l'encontre de l'accusé, afin que sa langue se délie et qu'il abandonne son attitude taiseuse et passive<sup>77</sup>. Ainsi, « l'usage de moyens de contrainte, du chantage, des pièges, d'astuces, de ruses, de surprises, de pressions, de mensonges, d'influences, de provocations, de promesses d'impunité ou de diminution de peine, de menaces de représailles, de l'hypnose, de la narco-analyse ou le recours à un interrogatoire 'au *finish*', à la privation de nourriture, de boissons ou de repos, à la menace de délivrance d'un mandat d'arrêt ou du maintien en détention préventive jusqu'à l'obtention d'aveux sont absolument à proscrire »<sup>78</sup>. Maintenant que nous avons brossé un fort bref portrait du droit au silence, il est temps de savoir quand ce droit peut être invoqué. Ainsi, le critère déterminant est celui de l'accusation en matière pénale.

## **B. LE DROIT AU SILENCE - LE CRITERE DE L'ACCUSATION EN MATIERE PENALE**

Pour commencer, en matière fiscale, en sus des sanctions pénales, peuvent s'appliquer des sanctions administratives, dont le régime diverge de celui des sanctions pénales. Pourtant, en raison de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, les régimes de ces deux types de sanctions tendent vers une uniformisation, ce qui entraîne l'application de principes propres à la matière pénale, à des sanctions administratives, telles que des amendes fiscales et des majorations d'impôt<sup>79</sup>. La Cour de cassation a longtemps insisté sur le caractère indemnitaire des sanctions fiscales de sorte que la Convention européenne des droits de l'homme ne trouvait pas à s'y appliquer<sup>80</sup>. Cependant, il est utile de remarquer que le critère déterminant pour l'application de l'article 6 C.E.D.H. est celui de *l'accusation en matière pénale*. Or, cette notion reçoit une acception autonome et propre à la Convention<sup>81</sup>. La question se pose dès lors de savoir à partir de quand un individu fait l'objet d'une accusation en matière pénale<sup>82</sup>. A cet égard, l'arrêt *Wang c. France* de la Cour européenne des droits de l'homme est éclairant, puisque la Cour affirme qu'il y a accusation en matière pénale « dès lors qu'une personne se voit officiellement notifier, par les autorités compétentes, le reproche d'avoir commis une infraction pénale, ou que les actes effectués par celles-ci en raison des soupçons

---

<sup>77</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 124.

<sup>78</sup> F. KUTY, *Justice pénale et procès équitable*, *op.cit.*, p. 1935.

<sup>79</sup> F. BOUHON, « Réflexions autour de la qualification pénale des amendes fiscales », *J.T.*, 2009, n° 6370, pp. 681 et 682 ; J. ROZIE, « De matiging van punitieve fiscaal-administratieve sancties : een verworven recht met een schimmige uitkomst », *T.F.R.*, 2020, p. 573.

<sup>80</sup> En matière de T.V.A., Cass., 27 septembre 1991, *Pas.*, 1992, I, p. 83. En matière d'impôt sur le revenu, Cas., 29 septembre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 371. En ce sens, F. BOUHON, *ibidem*, p. 682. Il est utile de remarquer que la Cour de cassation a jugé, en 1999, qu'une sanction fiscale pouvait être qualifiée de pénale au sens de la Convention. A cet égard, Cass., 25 mai 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 307, dans, F. LEDAIN, « Le basculement vers le pénal des sanctions fiscales », *Sem. Fisc.*, 2017, n° 310, p. 6.

<sup>81</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 124.

<sup>82</sup> S. SCARNA, *op.cit.*, p. 343.

qui pèsent contre l'intéressé ont des répercussions importantes sur sa situation »<sup>83</sup>. Dans l'arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, la Cour européenne des droits de l'homme met en évidence différents critères pour déterminer, de manière générale, s'il est bien question d'une accusation en matière pénale<sup>84</sup>. *Primo*, la Cour accorde une certaine importance à la qualification interne, car si en vertu du droit belge, « l'infraction revêt un caractère pénal, il s'agit nécessairement d'une accusation en matière pénale »<sup>85</sup>. *Secundo*, la juridiction strasbourgeoise retient la nature même de l'infraction. *Tertio*, la Cour pointe comme dernier critère, le degré de sévérité inhérent à la sanction. En droit fiscal, il est tout à fait possible que des majorations d'impôt ou des amendes administratives soient des accusations en matière pénale, au sens de la Convention<sup>86</sup>. Sur ce point, l'arrêt *Bendenoun c. France* est éclairant en raison des critères de requalification des sanctions fiscales proposés par la Cour<sup>87</sup>. Premièrement, les sanctions administratives, que ce soit l'amende ou la majoration d'impôt, poursuivent des objectifs répressif et préventif, elles ne se contentent pas d'offrir une réparation au dommage subi par l'Etat. Deuxièmement, il faut avoir égard au caractère général de la norme dont les sanctions sont issues<sup>88</sup>. Troisièmement, c'est le degré de sévérité des sanctions administratives qui nous intéresse<sup>89</sup>. De cette manière, les amendes fiscales ou les majorations d'impôt deviennent des accusations en matière pénale, ce qui permet au sujet de droit d'invoquer l'article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H. et le droit de se taire<sup>90</sup>. Toutefois, il est nécessaire de faire mention de la jurisprudence *Jussila*<sup>91</sup>. Ainsi, dans le cadre de cette affaire, la Cour fait une distinction entre le « noyau dur du droit pénal » et les autres sanctions, ne relevant pas de ce noyau et ne bénéficiant, finalement, que d'une protection partielle de l'article 6 C.E.D.H., puisqu'il ne s'appliquera pas, dans ce cas, à pur et à plein<sup>92</sup>.

Ensuite, il est opportun d'examiner brièvement quelques conséquences attachées à la qualification pénale des sanctions administratives au regard des garanties offertes par l'article 6 de la Convention. En premier lieu, puisque l'article 6 C.E.D.H. s'applique aux sanctions fiscales à caractère pénal, le contribuable devrait pouvoir obtenir d'un juge qu'il puisse connaître de la contestation relative à ces sanctions. Toutefois, en Belgique c'est au ministre des Finances ou au directeur de l'administration que revient cette mission. Or, ces autorités ne

---

<sup>83</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Wang c. France*, 28 avril 2022, p. 13, n° 37. Voy., Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Ibrahim et autres c. Royaume-Uni*, 13 septembre 2016, p. 66, n° 249. En ce sens, F. KUTY, « Le droit à un procès pénal équitable au sens de la jurisprudence strasbourgeoise en 2022 », *J.L.M.B.*, 2023, p. 237.

<sup>84</sup> Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976. En ce sens, A. RIZZO, « Utiliser les garanties consacrées en matière pénale par la Convention européenne des droits de l'homme face à une sanction administrative », *Le pli juridique*, 2023, p. 3.

<sup>85</sup> N. KUMPS et F. COLLON, *op.cit.*, p. 90.

<sup>86</sup> F. BOUHON, *op.cit.*, p. 683.

<sup>87</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Bendenoun c. France*, 24 février 1994. En ce sens, V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009, p. 555.

<sup>88</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135.

<sup>89</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Bendenoun c. France*, 24 février 1994. Voy., également, Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984.

<sup>90</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135. Voy, également, I. DIJON, *op.cit.*, pp. 493 et 494.

<sup>91</sup> Cour eur., D.H. (gde ch.), arrêt *Jussila c. Finlande*, 22 novembre 2006.

<sup>92</sup> La Cour fait d'ailleurs référence aux majorations d'impôt comme ne faisant pas partie de ce noyau dur. Voy., Cour eur., D.H. (gde ch.), arrêt *Jussila c. Finlande*, 22 novembre 2006, p. 13, n° 43 ; J. ROZIE, *op.cit.*, p. 574.

constituent pas un tribunal, au sens de la Convention. Les contribuables doivent donc pouvoir saisir les cours et tribunaux afin qu'ils puissent opérer un contrôle de la décision administrative<sup>93</sup>. Nous remarquons, en outre, que la Cour constitutionnelle, à l'instar de la Cour européenne des droits de l'homme, reconnaît aux tribunaux un pouvoir de pleine juridiction lorsqu'ils ont à connaître des amendes fiscales à caractère pénal au sens de la Convention, ce qui implique que les magistrats peuvent réduire et remettre les amendes fiscales<sup>94</sup>. Tandis que la Cour de cassation n'admet qu'un contrôle de proportionnalité entre l'infraction et la sanction, et non pas un contrôle d'opportunité afin de prononcer la remise ou la réduction de l'amende fiscale<sup>95</sup>. Néanmoins, nous observons que la Cour de cassation tend à assouplir sa jurisprudence, sans pour autant rejoindre, totalement, les deux autres hautes juridictions<sup>96</sup>. En deuxième lieu, au vu de la qualification pénale que revêtent les sanctions fiscales, la Cour constitutionnelle a jugé qu'elles devaient, comme les sanctions pénales au sens strict, bénéficier du sursis, devant les magistrats fiscaux<sup>97</sup>. Cependant, la Cour ne permet pas qu'une suspension du prononcé puisse être accordée pour des sanctions administratives<sup>98</sup>. En troisième lieu, il semble que le caractère pénal des sanctions fiscales empêche que celles-ci puissent être recouvrées auprès des héritiers du contribuable défunt<sup>99</sup>. En quatrième lieu, quant au dépassement du délai raisonnable, la Cour de cassation reconnaît, à cet égard, la possibilité de prononcer une remise ou une réduction d'une majoration d'impôt<sup>100</sup>. En cinquième lieu, il nous semble important d'aborder la question du cumul des sanctions fiscales, et plus particulièrement, de la combinaison des amendes fiscales et des majorations d'impôt au regard d'une même infraction. Le principe *non bis in idem* trouve à s'appliquer en matière fiscale, de sorte qu'il semble que l'administration fiscale ne puisse pas infliger une amende fiscale et un accroissement d'impôt afin de sanctionner la même infraction<sup>101</sup>. Quant au cumul des sanctions fiscales et des poursuites pénales, de nouveau, le principe *non bis in idem* s'applique et prohibe la combinaison de ces deux sanctions pénales, au sens de la Convention. Le législateur a introduit, à cet égard, la procédure *Una via*. Grâce à elle, une concertation entre le Procureur du roi et le directeur de l'administration fiscale se tiendra et il sera déterminé quelle voie suivra l'affaire, celle administrative ou celle pénale au sens strict. Une loi du 5 mai 2019 est adoptée, en réponse à un arrêt de la Cour constitutionnelle qui annulait des articles de la loi du 20 septembre 2012

---

<sup>93</sup> J.-P. MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, « IX.4.- Contrôle des amendes à caractère répressif par le juge », F. Stévenart Meeûs et E. Traversa (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 574.

<sup>94</sup> C.A., 24 février 1999, n° 22/99 ; C.C., 15 mars 2008, n° 79/2008. En ce sens, J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN et J. SPREUTELS, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1302 ; M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 692 ; F. LEDAIN, « Le basculement vers le pénal des sanctions fiscales », *op.cit.*, p. 6 ; J.-P. MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, *ibidem*, p. 575.

<sup>95</sup> Cass., 24 janvier 2002, n° C000307N et n° C000599N, disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be). En ce sens, M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *ibidem*, pp. 693 et 694.

<sup>96</sup> J.-P. MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, *op.cit.*, pp. 576 à 578.

<sup>97</sup> F. LEDAIN, « Le basculement vers le pénal des sanctions fiscales », *op.cit.*, p. 6.

<sup>98</sup> C.C., 21 février 2013, n° 13/2013 ; C.C., 27 mars 2014, n° 55/2014. M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *op.cit.*, pp. 694 à 697.

<sup>99</sup> J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN et J. SPREUTELS, *op.cit.*, p. 1309.

<sup>100</sup> Cass., 21 septembre 2018, n° F. 15.0005.N., disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be). En ce sens, J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN et J. SPREUTELS, *ibidem*, p. 1309.

<sup>101</sup> F. LEDAIN, « Combinatie van fiscale sancties voorgelegd aan het Grondwettelijk hof », *Fisc. Week*, n° 491, pp. 1 et 2. Un arrêt de la Cour constitutionnelle est attendu sur cette question.

introduisant la procédure *Una via*<sup>102</sup>. Nous reviendrons sur la procédure *Una via* dans la suite des développements.

A l'aune, de ces éléments, nous pouvons donc affirmer que le droit au silence peut être invoqué en matière fiscale lorsque la procédure peut potentiellement aboutir à des sanctions qui au regard de la Convention européenne des droits de l'homme, peuvent s'analyser comme des sanctions pénales, eu égard notamment, à leurs objectifs répressif et préventif ou quand des éléments ont été obtenus grâce à des mesures de coercition, dans le cadre d'une procédure administrative et sont par la suite, utilisés en matière pénale<sup>103</sup>. Nous avons effleuré, également, les conséquences liées au caractère pénal des sanctions fiscales. Cependant, la jurisprudence et les principes dégagés par celle-ci ne s'arrêtent pas là, d'autres considérations particulières au droit au silence en matière fiscale doivent être soulevées. C'est ce à quoi nous nous attèlerons dans la section suivante.

## SECTION 2. LE DROIT AU SILENCE EN MATIÈRE FISCALE

Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, le droit au silence peut être opposé par le contribuable au fisc lorsqu'il est question d'une accusation en matière pénale. Or, il est tout à fait possible qu'une sanction administrative revête une qualification pénale au sens autonome de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et partant, que l'intéressé bénéficie des garanties y inscrites. Dès lors, il est temps de comprendre dans quelle mesure le droit au silence peut s'appliquer en matière fiscale et plus particulièrement, se concilier avec le devoir de collaboration qui prévaut dans la procédure fiscale<sup>104</sup>. En effet, *prima facie*, le droit de se taire et l'obligation de coopération sont des notions antinomiques que l'on voit mal s'imbriquer l'une dans l'autre sachant en outre, qu'à la clef d'un refus de coopération, se trouvent des sanctions à caractère pénal, et que la procédure administrative peut dériver en une procédure pénale. Grâce à la jurisprudence européenne, nous tenterons de saisir quelle est la place du droit au silence en droit fiscal.

Tout d'abord, c'est dans le cadre l'arrêt *Funke c. France* que la Cour strasbourgeoise juge que le critère de l'accusation en matière pénale est rempli dès que les agents des douanes françaises, en l'espèce, ont notifié au sujet de droit que son refus de communication des documents exigés afin de prouver une infraction passée, dans le cadre de la procédure administrative, peut mener

---

<sup>102</sup> C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014. Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012 ; Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 24 mai 2019. En ce sens, M. MORIS, « L'application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2022, pp. 192 et 193.

<sup>103</sup> F. KUTY, *Justice pénale et procès équitable*, *op.cit.*, p. 1873.

<sup>104</sup> J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN et J. SPREUTELS, *op.cit.*, p. 1155.

à une sanction pénale<sup>105</sup>. C'est à cette occasion, que la Cour reconnaît pour la première fois le droit au silence en matière fiscale<sup>106</sup>.

Ensuite, dans l'arrêt *Saunders c. Royaume-Uni*, la Cour européenne des droits de l'homme conclut à la violation de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, car il était question de l'usage, lors de la procédure pénale, d'informations récoltées sous peine d'emprisonnement, antérieurement dans le cadre de la procédure fiscale et dont l'administration fiscale n'aurait pas pu avoir connaissance sans l'utilisation de la menace<sup>107</sup>. Ce faisant, le droit de ne pas participer à sa propre incrimination a été méconnu par le Royaume-Uni<sup>108</sup>. Cependant, la Cour nuance son propos, puisque si les renseignements peuvent être dégagés, en usant de la coercition, mais sans que l'aide de l'intéressé soit nécessaire, alors ces éléments peuvent être utilisés ultérieurement, sans que l'article 6, § 1<sup>er</sup> ne soit violé<sup>109</sup>.

Après quoi, la Cour, en 2001, prononce l'arrêt *J.B. c. Suisse*<sup>110</sup>. *In casu*, il était question d'investissements n'ayant pas été déclarés. L'administration fiscale suisse a par conséquent exigé du requérant qu'il lui communique tous les documents concernant ses investissements, lors de la procédure pour soustraction d'impôt. Ce à quoi, l'intéressé s'est refusé. En réponse à ce manque de coopération, le fisc suisse l'a sanctionné via des amendes fiscales<sup>111</sup>. C'est dans ce contexte, que la Cour affirme que dès que le contribuable peut, raisonnablement, envisager que ses déclarations peuvent aboutir à une sanction à caractère pénal, alors même qu'en fin de compte, le fisc ne la lui infligera pas, le critère de l'accusation en matière pénale est rempli<sup>112</sup>. Le droit au silence peut dès lors s'appliquer. Notons que « [c]ependant, dès lors que les Etats doivent pouvoir percevoir l'impôt, la Cour ne sanctionnera les violations du droit de se taire que si elles sont disproportionnées »<sup>113</sup>.

Venons-en, maintenant, à l'arrêt *Chambaz c. Suisse*. Dans le cadre de cette affaire, le sieur Chambaz qui sommé de livrer certains renseignements et documents utiles au fisc suisse, lors de la procédure pour soustraction, a refusé de se soumettre à son devoir de collaboration. Il a donc été sanctionné par des amendes administratives<sup>114</sup>. En sus, des procédures administratives, Monsieur Chambaz a fait l'objet d'une procédure pénale. C'est dans ce contexte que la Cour est amenée à se positionner sur la recevabilité de l'argument se fondant sur une violation du droit de ne pas participer à sa propre incrimination et de l'article 6, § 1<sup>er</sup> de la Convention, en ce que l'intéressé a subi l'infliction d'amendes administratives en raison de son refus de fournir

---

<sup>105</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Funke c. France*, 25 février 1993, pp. 15 et 16. En ce sens, I. DIJON, *op.cit.*, pp. 495 et 496 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135.

<sup>106</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 139.

<sup>107</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Saunders c. Royaume-Uni*, 17 décembre 1996.

<sup>108</sup> I. DIJON, *op.cit.*, pp. 496 et 497.

<sup>109</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135. Isabelle Dijon offre une série d'illustration dans I. DIJON, *ibidem*, p. 497.

<sup>110</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012. Voy., N. KUMPS et F. COLLON *op.cit.*, p. 91.

<sup>111</sup> M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *op.cit.*, p. 714.

<sup>112</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135.

<sup>113</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 140.

<sup>114</sup> S. SCARNA, *op.cit.*, pp. 351 et 352.

des renseignements qui pouvaient présenter un caractère incriminant<sup>115</sup>. Il est opportun de faire état sur la question de la recevabilité, de l'arrêt *Ferrazzini c. Italie*, qui affirme que l'article 6 de la Convention, en son aspect civil, ne peut s'appliquer aux affaires purement fiscales<sup>116</sup>. Toutefois, la Cour ne s'arrête pas là, dans ses développements, puisqu'elle analyse la question sous le prisme pénal et s'interroge quant au caractère pénal de l'affaire qui lui est soumise. Elle signale, en outre, qu'elle peut être amenée à connaître de plusieurs procédures, quand elles comportent une connexion entre elles suffisamment étroite. De sorte que l'article 6 peut s'appliquer à des procédures qui sont liées à d'autres portant sur une accusation pénale. La Cour considère, dans le cas d'espèce, que la procédure pour soustraction d'impôt est liée à celle d'établissement d'impôt, le critère de l'accusation pénale rejait sur l'établissement de l'impôt et emporte donc l'application de l'article 6 C.E.D.H.<sup>117</sup>. La Cour juge que le droit au silence est applicable non seulement lorsqu'une amende fiscale a été *effectivement* imposée au contribuable, mais encore, quand il existe un *risque* d'amende, et ce même si *in fine*, aucune sanction n'est infligée au contribuable<sup>118</sup>. A l'aune de ces éléments, nous constatons l'importance que cet arrêt revêt en la matière, vu que la Cour y reconnaît que l'article 6 de la Convention a vocation à s'appliquer à l'*ensemble* de la procédure fiscale, pour autant qu'une sanction pénale, même hypothétique, trouve à s'appliquer<sup>119</sup>.

A ce stade, il est temps de nous arrêter sur l'arrêt *Van Weerelt c. Pays-Bas* qui peut d'une certaine manière, s'analyser comme un contrepoids à l'arrêt *Chambaz*<sup>120</sup>. En l'espèce, l'intéressé a été contraint de délivrer certaines informations à l'administration fiscale néerlandaise, sous astreinte. Ce faisant, il avance que son droit au silence a été violé<sup>121</sup>. La Cour européenne des droits de l'homme est amenée à connaître de l'affaire et soutient qu'un contribuable peut se voir contraint de communiquer au fisc des documents et des informations aux fins d'établir l'impôt. Cependant, la Cour impose la condition suivant laquelle l'administration fiscale ne peut user des éléments recueillis qu'afin d'établir l'impôt, sans qu'ils puissent être utilisés pour infliger des amendes fiscales ou dans le cadre de poursuites pénales<sup>122</sup>. La Cour relève donc que c'est à bon escient que la Cour de cassation néerlandaise a décidé que le contribuable pouvait être contraint de fournir les documents utiles, mais moyennant une restriction quant à leur usage<sup>123</sup>. Il est utile néanmoins de rappeler que dans le cadre de l'affaire *Van Weerelt*, les renseignements n'auraient pas été utilisés, en dehors du cadre de la procédure d'établissement de l'impôt, ce qui a amené la Cour à jugé en ce sens. Tandis que dans l'arrêt *Chambaz*, le risque que le contribuable fasse l'objet d'une accusation en matière

---

<sup>115</sup> C. FRANSSSEN et T. LITANNIE, *op.cit.*, pp. 794 et 795.

<sup>116</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012, p. 11, n° 38. Voy., Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Ferrazzini c. Italie*, 12 juillet 2001.

<sup>117</sup> M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *op.cit.*, pp. 717 et 718.

<sup>118</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012, p. 11, n° 39 et 40. Voy., F. KONING, « Cour eur. D.H., *Chambaz contre. Suisse*, 5 avril 2012 – Prohibition de l'auto-incrimination en matière fiscale et égalité des armes », *R.G.C.F.*, 2012, p. 404.

<sup>119</sup> F. KONING, *ibidem*, p. 409. Voy., également, S. MASSON et A. VERHEYLESonne, *op.cit.*, p. 125.

<sup>120</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Van Weerelt c. Pays-Bas*, 16 juin 2015.

<sup>121</sup> C. FRANSSSEN et T. LITANNIE, *op.cit.*, pp. 795 et 796.

<sup>122</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESonne, *op.cit.*, p. 140 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 135 ; C. FRANSSSEN et T. LITANNIE, *op.cit.*, p. 796.

<sup>123</sup> M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *op.cit.*, pp. 718 et 719.



pénale n'a pas pu être totalement écarté<sup>124</sup>. Une certaine doctrine affirme que les enseignements de l'arrêt *Van Weerelt* ne peuvent trouver à s'appliquer dans le système belge, car à l'instar d'une épée de Damoclès planant au-dessus de la tête du contribuable, il existe toujours un risque que les informations obtenues moyennant coercition soient utilisées afin d'infliger des sanctions fiscales ou lors de poursuites pénales<sup>125</sup>. En réponse à ceci, une autre tendance énonce, quant à elle, qu'« [i]l est toutefois permis de tempérer cette crainte et d'espérer précisément que le juge pénal n'utilise pas, dans les procédures touchant à l'action publique, un matériel probatoire non pas illégal, mais recueilli au mépris des principes généraux du droit pénal et de la procédure pénale »<sup>126</sup>.

Nous devons, également, consacrer les lignes suivantes à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et à son arrêt *Consob* afin de compléter notre propos, puisque c'est à l'occasion de cet arrêt, que pour la première fois, la Cour de justice reconnaît le droit au silence aux articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, alors même que comme l'article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H., le droit au silence n'y est pas inscrit expressément<sup>127</sup>. Ainsi, la Cour de justice est saisie par la Cour constitutionnelle italienne d'une question préjudicielle libellée en ces termes « [c]onvient-il d'interpréter l'article 14, paragraphe 3, de la directive 2003/6, tel qu'il est applicable *ratione temporis*, et l'article 30, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 596/2014 en ce sens qu'ils permettent aux États membres de ne pas sanctionner quiconque refuse de répondre à des questions de l'autorité compétente, dont pourrait ressortir sa responsabilité pour une infraction passible de sanctions administratives présentant un caractère "punitif" » et « [e]n cas de réponse négative à la première question, l'article 14, paragraphe 3, de la directive 2003/6, tel qu'il est applicable *ratione temporis*, et l'article 30, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 596/2014 sont-ils compatibles avec les articles 47 et 48 de la [Charte], y compris à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme concernant l'article 6 de la CEDH et des traditions constitutionnelles communes aux États membres, dans la mesure où ils imposent de sanctionner également quiconque refuse de répondre à des questions de l'autorité compétente, dont peut ressortir sa responsabilité pour une infraction passible d'une sanction administrative présentant un caractère "punitif" ? »<sup>128</sup>. En l'espèce, l'intéressé, Monsieur D.B., faisant l'objet d'une enquête administrative pour délit d'initié, s'est dérobé à son obligation de coopération, car il a refusé de répondre aux questions qui lui ont été soumises par l'autorité administrative, Consob, lors d'une audition dont il avait demandé, précédemment, plusieurs fois le report. C'est pourquoi, il a été condamné au paiement d'une amende administrative de 50 000 euros, prévue par la législation italienne qui transposait une directive européenne<sup>129</sup>. La Cour répond négativement à la question préjudicielle et permet aux personnes physiques de refuser de fournir aux autorités des éléments qui pourraient se

---

<sup>124</sup> C. BUYASSE, « Quand peut-on infliger une astreinte à un contribuable qui refuse de coopérer ? », *Fiscologue*, 2015, n° 1448, pp. 12 et 13.

<sup>125</sup> C. FRANSSSEN et T. LITANNIE *op.cit.*, p. 796 ; MASSON et A. VERHEYLESORNE, *op.cit.*, p.140.

<sup>126</sup> J.-P. COLLIN, E.-R. FRANCE, F. ROGGEN et J. SPREUTELS, *op.cit.*, p. 1158.

<sup>127</sup> C.J., arrêt *D.B. c. Consob*, 2 février 2021, C-481/19, EU :C :2021 :84. En ce sens, M. BONNEURE, *op.cit.*, p. 387.

<sup>128</sup> C. J., arrêt *D.B. c. Consob*, 2 février 2021, C-481/19, EU :C :2021 :84, p. 9, n° 27.

<sup>129</sup> M. BONNEURE, *op.cit.*, p. 387.

révéler incriminants<sup>130</sup>. Certes, nous ne sommes pas, *in specie*, face à une affaire fiscale, mais nous ne pouvons nier les similitudes avec la procédure administrative fiscale, les pouvoirs d’investigation de l’administration et le devoir de collaboration du contribuable. Partant, les enseignements de l’arrêt *Consob* peuvent être transposés aux procédures fiscales qui peuvent donner lieu à des sanctions administratives à caractère pénal<sup>131</sup>. Nous retenons dès lors de cet arrêt que la Cour de justice reconnaît l’application du droit au silence dans les procédures administratives lorsque les réponses attendues de la personne physique sont de nature à l’incriminer et à permettre l’infliction des sanctions pénales ou à caractère pénal<sup>132</sup>. Néanmoins, la Cour nuance son propos en expliquant que le contribuable ne peut pas brandir le droit au silence afin de se soustraire à toute collaboration avec l’administration<sup>133</sup>. En outre, il est utile de signaler que la Cour affirme que, même si le droit au silence n’est pas un droit absolu, il a pour vocation de s’appliquer à des procédures qui ne revêtent pas un habit pénal mais qui peuvent donner lieu à l’obtention de renseignements qui potentiellement peuvent être utilisés contre l’intéressé, dans le cadre d’une procédure pénale<sup>134</sup>. L’arrêt *Consob* offre, finalement, une réponse en demi-teinte, puisque d’une part, il consacre le droit au silence mais il reconnaît, d’autre part, un devoir de coopération minimum, sans en fixer les frontières. Ce faisant, une ligne nette n’est pas tracée et le flou persiste à cet égard. Il revient par conséquent aux Etats membres d’en déterminer les contours<sup>135</sup>. Notons, afin de clôturer nos propos sur l’arrêt *Consob*, que la Cour ne règle pas non plus la question du droit au silence des personnes morales<sup>136</sup>.

Enfin, exposons l’arrêt *De Legé c. Pays-Bas* de la Cour européenne des droits de l’homme<sup>137</sup>. Dans cette affaire, le demandeur allègue qu’il y a violation de l’article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H. et du droit au silence, car il a été condamné, sous astreinte, à communiquer au fisc des renseignements, alors même que la procédure fiscale débouchait sur des sanctions administratives à caractère pénal<sup>138</sup>. La Cour strasbourgeoise ne voit pas de violation de l’article 6, § 1<sup>er</sup>, *in casu*, et reconnaît qu’il est possible que des informations, obtenues sous astreinte soient utilisées afin de redresser l’impôt et pour infliger des amendes administratives

---

<sup>130</sup> C.J., arrêt *D.B. c. Consob*, 2 février 2021, C-481/19, EU :C :2021 :84, p. 14, n° 59. Voy., H. GAELLE, « Le droit de ne pas s’auto-incriminer versus l’obligation de coopérer avec les autorités publiques : des questions toujours en suspens après l’arrêt *Consob*. CJUE, 2 février 2021, *Consob*, aff. C-481/19 », *Rev. Aff. Eur.*, 2021, p. 207.

<sup>131</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 142. En ce sens, A. PUGLISI, « La CJUE reconnaît le droit au silence pour les infractions passibles d’une sanction administrative présentant un caractère pénal », *Sem. Fisc.*, 2021, n° 36, p. 3.

<sup>132</sup> M. BONNEURE, *op.cit.*, p. 387. Voy., également, A. BAILLEUX et C. RIZCALLAH, « Chroniques. Les droits fondamentaux dans l’ordre juridique de l’Union européenne », *J.D.E.*, 2021, p. 432.

<sup>133</sup> M. BONNEURE, *ibidem*, p. 388.

<sup>134</sup> M. BONNEURE, *ibidem*, p. 388.

<sup>135</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 145.

<sup>136</sup> Sur ce point, voy., M. BONNEURE, *op.cit.*, pp. 388 et 389

<sup>137</sup> Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022 En ce sens, Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/004, p. 13. Voy., A. NOLLET, *op.cit.*, p. 137.

<sup>138</sup> Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022, pp. 20 et 21, n° 55. En ce sens, C. BUYASSE, « Données obtenues avec astreinte, fondement possible d’une amende ? », *Fiscologue*, 2022, n° 1766, p. 7.

moyennant le respect de deux conditions<sup>139</sup>. Ainsi, la Cour s'exprime en ces termes, « [t]he Court has no doubt that these were pre-existing documents. It further considers that the authorities were aware of their existence since it had already been established that the applicant had held a bank account in Luxembourg at the relevant time (see paragraphs 6 and 12 above). It can therefore not be said that the authorities were engaging in a “fishing expedition” when they instituted summary injunction proceedings in order for the provisional measures judge to order the applicant to submit certain documents in relation to that account (see paragraph 17 above). The order subsequently issued by the provisional measures judge, moreover, specifically indicated what documents the applicant was to supply (see paragraph 18 above). The present case can thus be distinguished from the cases of *J.B. v. Switzerland* (where the applicant was to provide all documents which he had concerning certain companies; see paragraph 71 above) and *Chambaz* (where the applicant was fined for his failure to submit all documents concerning his business dealings with a particular company and with banks which held assets on that company's behalf; see paragraph 73 above). Lastly, the imposition of penalty payments which the applicant would incur if he failed to comply with the order of the provisional measures judge (see paragraph 18 above) cannot be considered to amount to treatment in breach of Article 3 of the Convention »<sup>140</sup>. De façon synthétique, nous pouvons énumérer les conditions requises comme suit : *primo*, l'administration fiscale connaît l'existence des documents « *préexistants* [...] et *spécifiques* »<sup>141</sup>, lors de sa demande de condamnation sous astreinte. *Secundo*, la condamnation sous astreinte doit être conforme à l'article 3 C.E.D.H.<sup>142</sup>. De notre point de vue, la seconde condition nous paraît relativement floue. C'est pourquoi, il nous semble important de nous intéresser à celle-ci quelques instants. L'arrêt *De Legé* affirme que si les autorités ont recueilli des preuves ou des documents, en usant de méthodes contraires à l'article 3 C.E.D.H., alors une violation, par ricochet, de l'article 6 et du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination peut être avancée, en cas d'utilisation des documents ou preuves<sup>143</sup>. Dans le cadre de ses explications, la Cour se réfère à sa jurisprudence ancienne et notamment, à l'arrêt *Jalloh c. Allemagne*<sup>144</sup>. Certes, cette affaire soulève des questions de procédure pénale, mais il nous semble intéressant de s'y arrêter, car elle permet d'apporter quelques éclaircissements sur les méthodes d'obtention de preuves et documents contraires à l'article 3 de la Convention. En l'espèce, la Cour reconnaît que la méthode usée par les autorités allemandes afin de recueillir la preuve de l'ingestion d'un sachet contenant des produits stupéfiants, n'est pas compatible avec l'article 3 de la Convention et pour cause, puisqu'il était question de l'administration au sieur Jalloh d'une substance vomitive<sup>145</sup>. L'arrêt *Jalloh* retient notre attention, car la Cour offre une série de critères permettant de distinguer un procédé de coercition acceptable au regard de la Convention, d'une méthode qui violerait l'article 3 et par conséquent, qui méconnaîtrait l'article 6 et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Ainsi, la Cour énumère comme critères pertinents, l'ordre de grandeur que revêt l'intérêt public quant à la poursuite et à la sanction applicable à

---

<sup>139</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 136.

<sup>140</sup> Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022, p. 29, n° 85.

<sup>141</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 136.

<sup>142</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 136.

<sup>143</sup> Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022, p. 27, n° 77.

<sup>144</sup> Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022, p. 23, n° 67.

<sup>145</sup> Cour eur. D.H. (gde ch), arrêt *Jalloh c. Allemagne*, 11 juillet 2006, p. 3, n° 11 à 13 et pp. 29 et 30, n° 105 à 108.

l'infraction. Elle prend aussi en compte le fait que la procédure prévoit des garanties adaptées et bien entendu, l'usage réservé aux informations<sup>146</sup>. Nous voyons mal comment une astreinte, entourée de toutes les garanties procédurales, prononcée par un juge peut constituer un acte de torture à l'instar de l'ingestion d'une substance vomitive. Cependant, l'appréciation de ces critères doit se réaliser au cas par cas. Il est donc possible que les circonstances particulières de l'espèce mènent à ce que le degré de coercition exercé sur l'intéressé soit à ce point disproportionné et grave que ce traitement soit qualifié d'inhumain et de dégradant et que par conséquent, le droit de ne pas s'auto-incriminer soit violé.

Pour conclure ce chapitre, revenons à la question de savoir si le droit au silence peut être opposé à l'administration quand elle use de ses pouvoirs d'investigation afin d'établir le juste impôt et que pour ce faire, elle requiert la coopération du contribuable sous menace de sanctions. En un premier lieu, le droit au silence ne peut être opposé à la procédure d'établissement d'impôt, où il n'est pas question d'accusation en matière pénale<sup>147</sup>. Cependant, cette procédure peut déboucher sur des sanctions fiscales à caractère pénal ou des poursuites pénales<sup>148</sup>. Or, nous relevons qu'il est admis, en droit interne, que si la procédure fiscale est susceptible d'aboutir à des poursuites pénales ou des sanctions administratives pénales, le critère de l'accusation pénale est rempli, et donc le droit au silence peut être invoqué. Dès lors, l'administration fiscale ne peut sanctionner le refus de collaboration<sup>149</sup>. A cet égard, Séverine Masson et Aurélie Verheylesonne reprennent la distinction opérée entre le droit au silence primaire et secondaire. Le premier permettant au contribuable de garder le silence sans qu'aucune sanction ne puisse lui être infligée sur ce point, dès qu'il est question d'une accusation en matière pénale. Le second accordant à l'assujetti l'écartement des informations recueillies sous la contrainte, lorsqu'il ne faisait pas l'objet d'une accusation en matière pénale, lors du contrôle fiscal, mais que les éléments ainsi obtenus sont utilisés afin de lui infliger, postérieurement, une sanction pénale<sup>150</sup>. Aymeric Nollet quant à cet effet secondaire du droit au silence avance que « [de] là à en déduire que, lorsqu'il est question dans le cadre d'une procédure fiscale, de l'obtention d'informations sous la contrainte du contribuable qui pourraient déboucher sur l'application d'une sanction pénale dans son chef, les éléments de preuve recueillis ainsi en violation du droit de se taire devraient être écartés non seulement pour l'application de cette sanction pénale, mais aussi également pour l'établissement de l'impôt..., simplement parce qu'il a été à un moment question de l'application d'une telle sanction, et qu'à ce moment les informations obtenues n'auraient donc pas dû l'être sous la contrainte..., même si *in fine* la sanction n'est pas appliquée parce que les éléments de preuve fondant son application ont dû être écartés (au niveau pénal)... Ne devrait-on pas au contraire considérer que la non-application de la sanction à raison des informations en question ferait conclure qu'il n'y aurait pas eu *in fine/a posteriori* violation du droit de se taire (relevant du droit au procès équitable) et permettrait ainsi

---

<sup>146</sup> Cour eur, D.H. (gde ch), arrêt *Jalloh c. Allemagne*, 11 juillet 2006, pp. 32 et 33, n° 117. Voy., F. KUTY, *Justice pénale et procès équitable*, *op.cit.*, p. 1864.

<sup>147</sup> F. KUTY, *Justice pénale et procès équitable*, *ibidem*, p. 1886.

<sup>148</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *op.cit.*, p. 164.

<sup>149</sup> Cass., 19 juin 2013, n° P.12.1150.F, disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be). Voy., S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, pp. 140 et 141.

<sup>150</sup> S. MASSON et A. VERHEYLESONNE, *ibidem*, p. 141.

rétrospectivement de valider l'établissement de l'impôt fondé lui aussi sur ces informations ? Sinon, on tourne en rond dans des raisonnements tortueux où le serpent finit par se manger un peu la queue... »<sup>151</sup>. Nous suivons l'avis d'Aymeric Nollet sur ce point. Faisons, également, état d'une thèse, interprétant rigoureusement l'arrêt *Chambaz*, qui avance que le fisc ne peut contraindre le contribuable à lui fournir des renseignements, car la législation belge permet toujours d'infliger au contribuable récalcitrant des amendes administratives, dont nous avons pointé la qualification pénale au sens de la Convention. Ce faisant, l'assujetti bénéficierait, systématiquement, du droit de se taire. Pour notre part, nous sommes soulagée de constater que la jurisprudence belge tend à ne pas consacrer ce courant, qui nous paraît trop excessif dans l'application du droit au silence<sup>152</sup>. En effet, nous préférons nous joindre à ceux qui estiment que le contribuable peut être, dans une certaine mesure, contraint de collaborer avec l'administration fiscale afin d'assurer le bon fonctionnement de nos systèmes fiscaux<sup>153</sup>. En effet, le plus grand nombre a intérêt à ce que le fisc puisse réunir les éléments nécessaires à la juste et correcte imposition. Cependant, il est fondamental de rappeler que le contribuable doit pouvoir faire valoir ses droits devant un tribunal *disposant de sa compétence de pleine juridiction* afin qu'un magistrat puisse se positionner sur la proportionnalité entre l'infraction et la sanction, et sur le respect du cadre européen et en particulier, des conditions *De Legé*<sup>154</sup>.

### CHAPITRE 3. L'ARRÊT DE LA COUR CONSTITUTIONNELLE DU 12 OCTOBRE 2017 ET LA LACUNE DANS LA LOI

Dans un premier temps, il est opportun d'exposer, brièvement, les faits qui ont conduit la Cour constitutionnelle à prononcer l'arrêt du 12 octobre 2017. Ainsi, cette affaire opposait la SA Dranken Van Eetvelde, la SPRL Drankgigant, ainsi que la SPRL Bokslaar, exploitantes d'un commerce de boissons, à l'Etat belge. Les choses se gâtent pour les sociétés demanderesse lorsque le 4 septembre 2012, l'administration fiscale gantoise, redoutant que les sociétés se livrent à de la fraude fiscale, organisent un contrôle du siège social de celles-ci. A la suite de cette visite, le fisc arrive à la conclusion que la SA Dranken Van Eetvelde avait mis en place un système de facturation permettant que les biens fournis ne soient pas soumis aux impôts<sup>155</sup>. En réaction à ces allégations, les sociétés demanderesse introduisent un recours devant les

---

<sup>151</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 138.

<sup>152</sup> L. HUYBRECHTS, « Les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme *Chambaz contre Suisse et Saint-Paul Luxembourg S.A. contre Luxembourg* : peaux de chagrin de l'investigation fiscale et de la visite domiciliaire, *Dr. pén. entr.*, 2014, p. 164. Au sujet de cette thèse et des arrêts la consacrant, voy., S. MASSON et A. VERHEYLESonne, *op.cit.*, pp. 141 et 142.

<sup>153</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Janosevic c. Suède*, 21 mai 2003. Voy., M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *op.cit.*, pp. 719 et 720.

<sup>154</sup> M. MORIS, « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *ibidem*, pp. 719 à 723 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 136.

<sup>155</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 3.

juridictions d'instance, car selon elles, les autorités administratives ont outrepassé leurs pouvoirs, lors de cette visite, notamment en emportant avec eux des documents, sans obtenir le consentement des demandresses. Au vu de ces éléments, les sociétés réclament au Tribunal de première instance de Flandre orientale, en sa division gantoise, de prononcer la nullité de cette visite, des déclarations y formulées ainsi que la restitution des documents emportés par l'administration fiscale<sup>156</sup>. C'est à cette occasion qu'est posée à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle portant sur la compatibilité des articles 319, alinéa 1<sup>er</sup> C.I.R. 92 et 63, alinéa 1<sup>er</sup> C.T.V.A. avec les articles 15 et 22 de la Constitution combinés à l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, en ce qu' « ils sont interprétés en ce sens qu'ils confèrent aux agents compétents de l'administration fiscale un droit général, inconditionnel et illimité, de libre accès aux locaux professionnels mentionnés dans ces articles, ce qui permet à ces agents, sans autorisation préalable, de visiter et de fouiller ces locaux et de réaliser d'autres actes faisant penser à une perquisition pénale, en vue d'examiner les livres et les documents qui s'y trouvent, que cette visite ait pour but de contrôler l'application de la législation fiscale ou de constater des infractions fiscales pénalement sanctionnées »<sup>157</sup>.

Dans un second temps, la Cour constitutionnelle, dans son arrêt, réaffirme les limites du droit de visite de l'administration fiscale et pointe une lacune dans la loi belge, à laquelle le législateur répondra, quelques années plus tard, par la loi du 20 novembre 2022<sup>158</sup>. D'abord, la Cour rappelle que le droit au respect de son domicile ne s'arrête pas aux domiciles privés, mais s'étend aussi aux locaux professionnels<sup>159</sup>. La Cour reconnaît que la visite des agents fiscaux est une atteinte à l'inviolabilité du domicile, garanti par la Constitution et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. Par conséquent, l'ingérence doit être légale, nécessaire et proportionnelle. Lors de son analyse de la constitutionnalité du droit de visite, la Cour soulève un élément important, « [l]es dispositions en cause imposent au contribuable ou à son mandataire de donner libre accès aux locaux professionnels et de collaborer ainsi à la visite fiscale. Elles n'autorisent cependant pas les agents compétents à se procurer par la contrainte un accès aux locaux professionnels lorsque cette coopération obligatoire est refusée. S'il avait voulu garantir l'accès aux locaux professionnels sans l'accord du contribuable, le législateur aurait dû le prévoir *expressément* et il aurait dû en préciser les modalités, *ce qui n'est pas le cas* »<sup>160</sup>. La Cour constate donc que le droit de visite de l'administration fiscale repose sur l'obligation de coopération du contribuable et qu'en aucun cas le législateur n'avait pour ambition de doter les agents du fisc d'un droit de perquisition et qu'en cas de refus opposé à l'administration, les fonctionnaires ne peuvent procéder à la visite. Seules des amendes administratives, des cotisations d'office ou des amendes pénales pourront être imposées au contribuable, mais à aucun moment, l'accès, sous la contrainte, au domicile ou aux locaux du

---

<sup>156</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, pp. 2 et 3.

<sup>157</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 2.

<sup>158</sup> M. GRATIA et S. MASSON, « Compatibilité du droit d'accès des inspecteurs sociaux et fiscaux aux locaux professionnels avec le droit à l'inviolabilité du domicile et le droit au respect de la vie privée – Commentaires de l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle le 12 octobre 2017 à propos du droit de visites des agents de l'administration fiscale », *Rev. dr. pén. entr.*, 2019, pp. 3 et 4.

<sup>159</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 8.

<sup>160</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 2, B.10.2.

contribuable ne pourra être obtenu<sup>161</sup>. De même, sur la question de l'examen des livres et des documents, se trouvant sur les lieux, par les fonctionnaires du fisc, la Cour relève de nouveau, l'importance du devoir de collaboration du contribuable et refuse d'admettre que le fisc puisse recourir à la contrainte quand le contribuable refuse l'examen des documents par les agents de l'Etat. Pour la seconde fois, la Cour soulèvera qu'« [u]ne interprétation raisonnable de l'obligation de coopération commande que l'administration fiscale ne soit pas tributaire du choix du contribuable de déterminer quels documents il permet de consulter et que le contribuable soit également tenu de coopérer afin d'ouvrir par exemple des armoires ou coffres fermés. Les dispositions en cause n'autorisent toutefois pas les agents compétents à exiger la consultation des livres et documents en question si le contribuable s'y oppose. Si le législateur avait voulu imposer un tel droit d'investigation, il aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas »<sup>162</sup>. La Cour accorde à l'administration que son action n'est pas dépendante de la bonne volonté du contribuable. Cependant, elle constate que la loi ne prévoit aucun moyen de pression pouvant être exercé sur le contribuable retors. Par conséquent, elle interprète, strictement, les pouvoirs de l'administration. En réaction à cet arrêt, le législateur introduit les nouveaux articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. afin de combler le vide législatif mis en exergue par la Cour et qui menait en fin de compte, à soumettre le fisc au bon vouloir du contribuable<sup>163</sup>.

## **CHAPITRE 4. LE MÉCANISME DE L'ASTREINTE INTRODUIT PAR LA LOI DU 20 NOVEMBRE 2022 PORTANT DES DISPOSITIONS FISCALES ET FINANCIÈRES DIVERSES**

Après avoir pris connaissance de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 12 octobre 2017, il est grand temps de nous pencher sur les modifications législatives adoptées en réponse. Ainsi dorénavant, l'article 381 C.I.R. 92 énonce qu'« [e]n cas de non-respect par le contribuable ou par un tiers des obligations prévues au Titre VII, Chapitre III, Section I ou Section II, l'administration fiscale peut requérir du juge compétent visé à l'alinéa 2 la condamnation du contribuable ou du tiers concerné au paiement d'une astreinte, conformément aux articles 1385<sup>bis</sup> à 1385<sup>nonies</sup> du Code judiciaire. L'action est portée devant le juge compétent pour statuer sur l'application d'une loi d'impôt visée à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, du Code judiciaire et cette action est introduite et traitée comme en matière de référé. L'astreinte peut être demandée, lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un Etat avec lequel la

---

<sup>161</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 12.

<sup>162</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 13, B.11.3.

<sup>163</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, pp. 65 et 66.

Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, ou avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale ou qui, avec la Belgique, est partie à un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral, pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l'échange d'informations entre les Etats contractants en matière fiscale »<sup>164</sup>. L'article 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. dispose de manière assez similaire à l'article 381 C.I.R. 92 qu' « [e]n cas de non-respect par l'assujetti ou par toute autre personne, des obligations prévues aux articles 60, 61, 62, 62<sup>bis</sup>, 63, du présent Code, l'administration fiscale peut requérir du juge compétent visé à l'alinéa 2 la condamnation de l'assujetti concerné au paiement d'une astreinte, conformément aux articles 1385<sup>bis</sup> à 1385<sup>nonies</sup> du Code judiciaire. L'action est portée devant le juge compétent pour statuer sur l'application d'une loi d'impôt visée à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup>, du Code Judiciaire et cette action est introduite et traitée comme en matière de référé. L'astreinte peut être demandée lorsque les investigations sont réalisées à la demande d'un état avec lequel la Belgique dispose d'une base légale pour échanger des informations en matière de taxe sur la valeur ajoutée »<sup>165</sup>.

Plusieurs remarques peuvent être formulées quant à ces dispositions. Premièrement, nous pouvons avancer *qu'à première vue*, l'insertion de l'astreinte par la loi du 20 novembre 2022 est une réforme en faveur de l'administration fiscale. Depuis l'entrée en vigueur, le 10 décembre 2022, des articles 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. et 381 C.I.R. 92, le fisc peut demander aux juridictions d'instance de prononcer une astreinte à l'encontre d'un contribuable, d'un assujetti à la T.V.A. ou encore d'un tiers, lorsqu'ils refusent de se soumettre à leur devoir de collaboration, lors d'un contrôle mené par l'administration fiscale. Ne sont donc pas, uniquement, visés les cas d'enquête pour fraude<sup>166</sup>. Grâce à ce nouveau moyen de coercition, l'action de l'administration ne dépend plus, uniquement, de la bonne volonté de son interlocuteur<sup>167</sup>. En effet avant l'adoption de ces articles, l'autorité fiscale était dépendante de la coopération de l'intéressé, dans la mise en œuvre de ses pouvoirs d'investigation. Ce faisant, il suffisait qu'il refuse de collaborer pour que l'effectivité des prérogatives soit mise à mal<sup>168</sup>. Le législateur, lors de l'élaboration de ces dispositions, était tout à fait conscient que le contribuable pouvait être tenté par la stratégie suivant laquelle il lui était plus profitable de se laisser sanctionner par des amendes pénales ou administratives ou encore de se voir appliquer la procédure de taxation d'office par l'administration fiscale plutôt que de voir établir la réelle imposition, au moyen des informations qu'il aurait fournis aux contrôleurs. L'assujetti avait donc vite fait de procéder à de savants calculs et dès lors, de refuser de coopérer avec l'administration, sans qu'aucun moyen de pression ne puisse être exercé à son encontre, puisque la loi ne prévoyait rien à cet égard<sup>169</sup>. Ceci menait donc d'une certaine manière, à une fiscalité à deux vitesses, puisque d'un

---

<sup>164</sup> C.I.R. 92, art. 381.

<sup>165</sup> C.T.V.A., art 92<sup>ter</sup>.

<sup>166</sup> F. SMET et J. BOURGUIGNON, « Délai d'imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Fiscologue*, 2022, n° 1763, p. 2 ; O. MAGOTTEAUX et M. SHOOSHTARI, « Dwangsommen kunnen u worden opgelegd in geval van niet-samenwerking met de belastingdienst », *Fisc. Week.*, 2023, n° 561.

<sup>167</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, Doc., Ch., 2021-2022, n°2899/004, pp. 11 et 12.

<sup>168</sup> X. THIEBAUT, *op.cit.*, p. 5.

<sup>169</sup> C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017, p. 13. Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, Doc., Ch., 2021-2022, n° 2899/001, pp. 65 et 66.



côté, l'administration faisait face à des contribuables qui jouaient le jeu et acceptaient de collaborer avec les agents du fisc, en donnant par exemple, accès aux locaux, aux documents et livres, en répondant aux questions qui leur étaient adressées, et qui en conséquence, étaient imposés de manière juste et correcte, et d'un autre côté, à des contribuables qui par pure stratégie ne se soumettaient pas aux investigations du fisc et qui ce faisant, réalisaient une opération profitable. C'est bien entendu, la seconde occurrence qui laisse perplexe, car en usant de stratagèmes, ces assujettis échappaient à l'imposition réelle et parvenaient à en tirer avantage. Partant de ce constat, le législateur fiscal est intervenu afin de rectifier ce déséquilibre et d'offrir un moyen de coercition à l'administration en vue de combler la lacune, mise en exergue par la Cour constitutionnelle, dans l'arrêt du 12 octobre 2017, traité *supra*<sup>170</sup>. De cette manière, grâce à l'astreinte, une pression pécuniaire, suffisamment, forte peut être exercée sur le contribuable pour mettre à mal ses calculs qui visaient à refuser de coopérer pour être moins imposé<sup>171</sup>. Cet objectif nous paraît donc louable.

Deuxièmement, signalons que cette astreinte est soumise au régime de droit commun prévu aux articles 1385*bis* à 1385*nonies* du Code judiciaire<sup>172</sup>. En outre, c'est sur l'administration fiscale que repose le fardeau probatoire, puisque c'est à elle de prouver que le contribuable, l'assujetti ou le tiers refuse de coopérer avec ses agents. Il a été soulevé, à plusieurs reprises en doctrine, les difficultés que rapporter une telle preuve peut engendrer. En effet, il peut subsister un certain flou autour des obligations des contribuables ou des tiers, lors d'un contrôle de l'administration<sup>173</sup>. Quant au juge compétent, les articles 92*ter* C.T.V.A. et 381 C.I.R. 92 renvoient à l'article 569, alinéa 1<sup>er</sup>, 32<sup>o</sup> du Code judiciaire qui désigne le Tribunal de première instance, chambre fiscale, agissant dans le cadre d'une procédure comme en référé<sup>174</sup>. L'intervention des tribunaux afin de prononcer l'astreinte est plus que souhaitable pour maintenir un équilibre entre les droits et obligations de l'administration et ceux des contribuables ou des tiers. L'intervention du juge permet de procéder à un contrôle de la proportionnalité de la mesure demandée par le fisc<sup>175</sup>. Ce cadre est de nature à nous rassurer quant à ce nouvel instrument mis entre les mains de l'administration fiscale, étant donné que les articles 381 C.I.R. 92 et 92*ter* C.T.V.A. permettent à un juge de connaître de l'affaire et des arguments avancés par le contribuable ou le tiers afin de justifier leur refus de collaboration. Ce sera en somme la parfaite occasion pour le contribuable de faire valoir, entre autres, son droit au silence avant même de devoir fournir des renseignements au fisc. De cette manière, le législateur ouvre un accès vers les juridictions pour les contribuables ou les tiers, certes en défendant, mais cela reste néanmoins une porte vers un contrôle de la légalité de la mesure

---

<sup>170</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, p. 65. Voy., A. NOLLET, *op.cit.*, p. 133.

<sup>171</sup> L. VANHEESWIJCK, « De dwangsom: een nieuwe dynamiek voor het prétaxatie contentieux », *T.F.R.*, 2023, n° 634, p. 57.

<sup>172</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, p. 67.

<sup>173</sup> J. BUY et V. LISSOIR, *op.cit.*, p. 422. En ce sens, F. SMET et J. BOURGUIGNON, *op.cit.*, p. 2.

<sup>174</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, p. 67. Voy., X. THIEBAUT, *op.cit.*, p. 5.

<sup>175</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, p. 68.

demandée par l'administration<sup>176</sup>. C'est pour cette raison, que nous avons affirmé, *supra*, que cette réforme semblait à première vue favorable à l'administration. En effet, l'on peut constater qu'elle offre l'avantage non négligeable aux intéressés, mais surtout au contribuable, d'avoir enfin un accès, lors de la phase de pré-taxation, aux magistrats. Toutefois, nous devons mentionner la tendance qui regrette que le contribuable ne bénéficie *que* de cette voie détournée afin de faire valoir ses griefs et ses arguments devant le juge<sup>177</sup>. N'était-ce pas le moment idéal pour offrir au contribuable un accès direct aux juridictions durant la phase administrative, sans qu'il soit nécessaire d'attendre que l'administration juge bon de demander une astreinte ? Nous le pensons, également. Cependant, nous devons nuancer quelque peu nos propos, car ouvrir un accès direct au juge, lors de la phase de pré-taxation, pourrait être un moyen pour certains contribuables d'user de manœuvres dilatoires ou d'abuser de leurs droits en ayant recours tous azimuts, au juge. A cet égard, la prudence doit prévaloir. Pour clôturer notre propos quant au régime même de cette astreinte, nous relevons que lorsqu'un Etat étranger avec lequel une convention préventive de la double imposition a été conclue ou encore un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale, réalise des investigations, il est possible que la condamnation à une astreinte soit demandée<sup>178</sup>.

Troisièmement, maintenant que nous avons évoqué le régime de cette astreinte, se pose la question de sa compatibilité avec le droit au silence. Le législateur afin d'appuyer la conformité de l'astreinte avec l'article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H., se réfère à l'arrêt *Van Weerelt c. Pays-Bas*, précité<sup>179</sup>. A première vue, c'est à bon escient que le législateur belge évoque l'arrêt *Van Weerelt*, puisque la Cour strasbourgeoise y reconnaît qu'une astreinte peut être prononcée à l'encontre du contribuable afin qu'il fournisse aux autorités fiscales les informations qu'elles désirent, mais uniquement, dans le but d'établir le juste impôt<sup>180</sup>. Cependant, nous constatons que le libellé des articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. ne présente pas la moindre limite quant à l'usage des renseignements recueillis. En effet, dans l'affaire *Van Weerelt*, les informations obtenues sous peine d'astreinte ne pouvaient être utilisées qu'afin d'établir l'impôt. Il nous semble donc regrettable que le législateur s'appuie sur cet arrêt, alors même que la portée des articles en question n'a pas été balisée, expressément, dans le texte de ces dispositions. Ce faisant, il paraît assez compliqué de garantir le respect par ces nouveaux articles de la jurisprudence développée par la Cour européenne des droits de l'homme dans l'arrêt *Van Weerelt*<sup>181</sup>. Faisons état de plus, de la réponse du législateur au Collège des procureurs généraux qui évoque la contrariété entre le droit au silence et l'obtention d'éléments de preuve en usant de l'astreinte. Ainsi, le législateur invoque en sus de l'arrêt *Van Weerelt*, l'arrêt *De Legé c.*

---

<sup>176</sup> T. AFSCHRIFT, « Les mesures prises et à prendre pour faciliter la lutte contre la fraude fiscale : la loi du 17 mars 2022 et le second plan de lutte contre la fraude », *Séminaire Vanham & Vanham*, novembre 2022, pp. 18 à 20 ; A. NOLLET, *op.cit.*, p. 138. ; L. VANHEESWIJCK, *op.cit.*, p. 56.

<sup>177</sup> T. AFSCHRIFT, *ibidem*, pp.18 à 20 ; A. NOLLET, *ibidem*, p. 138.

<sup>178</sup> F. SMET et J. BOURGUIGNON, *op.cit.*, p. 2.

<sup>179</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/001, pp. 66 et 68.

<sup>180</sup> C. BUYASSE, « Quand peut-on infliger une astreinte à un contribuable qui refuse de coopérer ? », *op.cit.*, pp. 12 et 13.

<sup>181</sup> F. SMET et J. BOURGUIGNON, *op.cit.*, p. 2.

*Pays-Bas*<sup>182</sup>. De cette manière, il tente de démontrer la validité de ce nouvel instrument à l'appui de la jurisprudence *De Legé*, mais de nouveau ne reprend pas les enseignements et les conditions dégagées dans cet arrêt par la Cour, dans le corps même des articles 92ter C.T.V.A. et 381 C.I.R. 92<sup>183</sup>. Il est regrettable que le législateur estime que l'évaluation du procureur afin d'établir que les éléments récoltés par le biais de l'astreinte ne soient pas utilisés, lors d'une procédure pénale, à titre de preuve, soit suffisant<sup>184</sup>. Notons, en outre, que le législateur, toujours en réponse au Collège des procureurs généraux, construit son argumentaire autour de la procédure *Una via* qui met en place une concertation obligatoire entre le parquet et l'administration fiscale lorsqu'il est question de fraude fiscale grave<sup>185</sup>. Les travaux préparatoires exposent que « [l]e commentaire de l'avis du Collège des procureurs selon lequel la preuve obtenue sous peine d'astreinte, serait une atteinte au droit de garder le silence en matière pénale, est donc plutôt théorique »<sup>186</sup>, puisque l'on a opté pour la voie administrative, dès le départ, en application de la procédure *Una via*. Selon nous, cet argument manque, cruellement, de pertinence. En effet, comme nous l'avons expliqué *supra*, la procédure administrative peut conduire à des accusations en matière pénale, au sens de la Convention européenne des droits de l'homme et dès lors, activer les garanties de l'article 6 C.E.D.H., dont le droit au silence. Nous ne voyons donc pas en quoi la remarque du Collège des procureurs généraux est théorique, puisque la récolte d'informations sous astreinte peut mener à des sanctions administratives à caractère pénal et que le droit au silence peut trouver à s'appliquer, lors de la procédure administrative. A cet égard, si les conditions *De Legé* ne sont pas remplies, une violation du droit de se taire peut être alléguée<sup>187</sup>.

## CONCLUSION

Nous avons dû passer par bien des chemins, durant cette dissertation afin de répondre à la question de savoir si le nouveau mécanisme d'astreinte introduit dans les codes fiscaux était compatible avec l'article 6 C.E.D.H. et plus spécialement, le droit au silence. Ainsi, nous nous sommes intéressée à certains pouvoirs d'investigation de l'administration afin de saisir en quoi le fisc pouvait être gêné par la lacune dans la loi et la jurisprudence de la Cour constitutionnelle. En outre, nous avons tenté de saisir la portée du droit au silence en droit fiscal. Il n'aurait pas été possible de nous interroger quant à la comptabilité de l'astreinte avec le droit de se taire, si nous ne nous étions pas attardée sur ce sujet complexe et sur la jurisprudence européenne. Après quoi, nous avons, enfin, pu nous consacrer aux articles 381 C.I.R. 92 et 92ter C.T.V.A., à leur régime, aux critiques soulevées à leur sujet et aux avantages que ces dispositions offrent. C'est dans ce contexte que nous arrivons à la conclusion, au terme de notre travail, que l'astreinte

---

<sup>182</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/004, p. 13.  
En ce sens, C. BUYASSE, « Données obtenues avec astreinte, fondement possible d'une amende ? », *op.cit.*, p. 7.

<sup>183</sup> A. NOLLET, *op.cit.*, p. 137.

<sup>184</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/004, p. 13.

<sup>185</sup> C.i.cr., art. 29, § 3. Voy., Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/004, p. 12.

<sup>186</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n° 2899/004, pp. 12 et 13.

<sup>187</sup> En ce sens, A. NOLLET, *op.cit.*, p. 137.

introduite par la loi du 20 novembre 2022, aux articles 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. et 381 C.I.R. 92 doit être analysée comme un coup de pouce en faveur de l’administration, certes, mais finalement et également, comme un léger coup de pouce en faveur du contribuable, puisqu’il a enfin accès aux tribunaux pour qu’ils puissent se pencher sur la légalité et la légitimité des mesures dont l’exécution sous astreinte est requise par le fisc. Cependant, la totale conformité de cette astreinte avec les droits de l’homme ne semble pas être garantie. A cet égard, il nous semble qu’un léger coup de canif dans la Convention européenne des droits de l’homme pourrait être avancé. Certains auteurs affirment que l’administration fiscale est déjà dotée d’un panel suffisant de sanctions lui permettant de faire pression sur les contribuables et les tiers. Ce faisant, selon eux, cette astreinte vient alourdir, encore, les pouvoirs dont le fisc dispose à l’égard des contribuables. Sachant, en outre, que les conséquences pécuniaires relatives à l’astreinte peuvent s’avérer fort lourdes à porter pour les assujettis à l’impôt<sup>188</sup>. Certes, nous entendons ces arguments et admettons que l’administration se voit renforcée, à la suite de ces modifications législatives, mais nous rejoignons le législateur lorsqu’il motive l’introduction de cette astreinte dans les codes fiscaux, par la volonté de rétablir l’équilibre entre les contribuables qui jouent le jeu et ceux qui, par stratégie, refusent de coopérer et en tirent bénéfice. Cette situation, à nos yeux, était tout bonnement insupportable. L’introduction de l’astreinte, afin de rééquilibrer la balance, dans l’artillerie, déjà conséquente, de l’administration fiscale, est pour nous louable à cet égard. Nous ne rejoignons pas la thèse qui critique l’insertion de ce nouvel instrument, en raison des autres moyens de coercition dont l’administration est munie. Il nous semble que l’arrêt de la Cour constitutionnelle a montré, amplement, les limites de la coercition qui pouvait être exercée sur les contribuables et les tiers. Néanmoins, à l’aune des développements présentés au long de cette dissertation, nous ne sommes pas persuadée que les articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A. soient, totalement, conformes à l’article 6, § 1<sup>er</sup> C.E.D.H. et au droit au silence. Nous suivons la position selon laquelle, le libellé desdites dispositions manque de restrictions quant à l’usage des informations recueillies par le biais d’une astreinte et en outre, ne reprend pas les conditions dégagées par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l’homme dans l’arrêt *De Legé*. A notre avis, le texte de ces articles manque de garanties afin de s’assurer que les droits de l’homme des contribuables ou des tiers soient préservés. A cet égard, les arguments avancés, dans les travaux préparatoires de la loi du 20 novembre 2022 ne sont pas de nature à nous convaincre. Cependant, nous ne désirons pas clôturer notre travail sur une note trop pessimiste. Ainsi, l’intervention des juges, prévue par les articles 381 C.I.R. 92 et 92<sup>ter</sup> C.T.V.A., est de nature à nous rassurer, car premièrement, il existe, enfin un accès aux juridictions, lors de la phase administrative. Il est, toutefois, dommage que cet accès ne soit accordé que dans le cadre d’une demande de condamnation sous astreinte requise par l’administration. Et deuxièmement, ils veilleront à maintenir l’équilibre entre les droits et les intérêts de toutes les parties et pourront connaître des arguments et des griefs soulevés par les contribuables ou les tiers, afin de juger, notamment, de la légalité des demandes émises par l’administration fiscale. Nous espérons donc que les juridictions veilleront au respect du droit au silence et pour cela, appliqueront la jurisprudence européenne et les conditions, manquantes dans la loi. L’avenir nous le dira...

---

<sup>188</sup> J. BUY et V. LISSOIR, *op.cit.*, p. 398. Nous pouvons prendre connaissance également d’une partie de cette position dans L. VANHEESWIJCK, *op.cit.*, p. 55.

# BIBLIOGRAPHIE

## I. Législation belge

Loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « *una via* » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *M.B.*, 22 octobre 2012.

Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 24 mai 2019.

Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022, *err.*, 5décembre 2022.

## II. Travaux parlementaires

Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°2899/001.

Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc.*, Ch., 2021-2022, n°2899/004.

## III. Commentaire du Code d'impôt sur les revenus de 1992

Com. I.R., n° 322/4, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

Com. I.R., n° 323/2, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

Com. I.R., n° 325/2, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

## IV. Jurisprudence

### A) *Jurisprudence internationale*

#### a) *Cour européenne des droits de l'homme*

Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976.

Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Öztürk c. Allemagne*, 21 février 1984.

Cour eur. D.H., arrêt *Funke c. France*, 25 février 1993.  
Cour eur. D.H., arrêt *Bendenoun c. France*, 20 février 1994.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *John Murray c. Royaume-Uni*, 8 février 1996.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Saunders c. Royaume-Uni*, 17 décembre 1996.  
Cour eur. D.H., arrêt *J.B. c. Suisse*, 3 mai 2001.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Ferrazzini c. Italie*, 12 juillet 2001.  
Cour eur. D.H., arrêt *Janosevic c. Suède*, 21 mai 2003.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Jalloh c. Allemagne*, 11 juillet 2006.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Jussila c. Finlande*, 23 novembre 2006.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Salduz c. Turquie*, 27 novembre 2008.  
Cour eur. D.H., arrêt *Chambaz c. Suisse*, 5 avril 2012.  
Cour eur. D.H., arrêt *Van Weerelt c. Pays-Bas*, 16 juin 2015.  
Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Ibrahim et autres c. Royaume-Uni*, 13 septembre 2016.  
Cour eur. D.H., arrêt *Wang c. France*, 28 avril 2022.  
Cour eur. D.H., arrêt *De Legé c. Pays-Bas*, 4 octobre 2022.

*b) Commission européenne des droits de l'homme*

Comm. eur. D.H., *X. c. Belgique (Hardy-Spirlet)*, 7 décembre 1982.

*c) Cour de justice de l'Union européenne*

C.J., arrêt *D.B. c. Consob*, 2 février 2021, C-481/19, EU :C :2021 : 84.

*B) Jurisprudence nationale*

*a) Cour constitutionnelle*

C.A., 24 février 1999, n° 22/99.

C.C., 15 mars 2008, n° 79/2008.

C.C., 21 février 2013, n° 13/2013.

C.C., 27 mars 2014, n° 55/2014.

C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014.

C.C., 12 octobre 2017, n° 116/2017.

*b) Juridictions de l'Ordre judiciaire*

Cass., 19 novembre 1981, *Pas.*, 1982, pp. 385 à 389.

Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1107.  
Cass., 27 septembre 1991, *Pas.*, 1992, I, p. 83.  
Cas., 29 septembre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 371.  
Cass., 25 mai 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 307.  
Cass., 24 janvier 2002, n° C000307N et n° C000599N, disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be).  
Cass., 19 juin 2013, n° P.12.1150.F., disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be).  
Cass., 21 septembre 2018, n° F. 15.0005.N., disponible sur [www.juportal.be](http://www.juportal.be).  
Cass., 1<sup>er</sup> septembre 2021, *C.R.A.*, 2022, p. 21.  
Liège, 6 novembre 2013, R.G. 2012/RG/241, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

## V. Doctrine

AFSCHRIFT, T., « Les mesures prises et à prendre pour faciliter la lutte contre la fraude fiscale : la loi du 17 mars 2022 et le second plan de lutte contre la fraude », *Séminaire Vanham & Vanham*, novembre 2022.

AMAND, C., « Les pouvoirs d'investigation en matière de taxe sur la valeur ajoutée », *R.G.C.F.*, 2003.

BAILLEUX, A. et RIZCALLAH, C., « Chroniques. Les droits fondamentaux dans l'ordre juridique de l'Union européenne », *J.D.E.*, 2021.

BALTUS, F., *La TVA*, Bruxelles, Larcier, 2016.

BONNE, J. et VETTERS, W., « Visite, visite, une maison très visitée... Une analyse du droit de visite domiciliaire de l'administration fiscale dans le domaine des impôts sur les revenus et de la TVA », *R.G.C.F.*, 2016.

BONNEURE, M., « Arrêt 'Consob' : délit d'initié et droit au silence des personnes physiques et morales (CJUE, 2 février 2021, aff. C-481/19) », *J.D.E.*, 2021.

BOUHON, F., « Réflexions autour de la qualification pénale des amendes fiscales », *J.T.*, 2009, n° 6370.

BUY, J. et LISSOIR, V., « Actualités en matière de procédure fiscale », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023.

BUYSSE, C., « Quand peut-on infliger une astreinte à un contribuable qui refuse de coopérer ? », *Fiscologue*, 2015, n° 1448.

- BUYSSE, C., « Données obtenues avec astreinte, fondement possible d'une amende », *Fiscologue*, 2022, n° 1766.
- CASSAER, E., « Le droit au silence en matière fiscale », *Sem. Fisc.*, 2014.
- CHAZKAL, J., « Visite sur place et pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : tout n'est pas permis aux agents du fisc ! », *Sem. Fisc.*, 2021.
- CLESSE, C.-E. et KENNES, L., *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2022.
- CODT, J., *Des nullités de l'instruction et du jugement*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- COLLIN, J.-P., FRANCE, E.-R., ROGGEN, F. et SPREUTELS, J., *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2021.
- DE VALKENEER, C., *Manuel de l'enquête pénale*, t. 1, Bruxelles, Larcier, 2018.
- DIJON, I., « Devoir de collaboration du contribuable *versus* droit de se taire du justiciable », *En quête de fiscalité, et autres propos ...*, M. Bourgeois et I. Richelle (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011.
- FRANSSEN, C. et TRAVERSA, E., « La demande de renseignements adressée au contribuable à l'impôt sur les revenus et le droit de se taire », *R.G.C.F.*, 2012.
- FRANSSEN, C. et TRAVERSA, E., « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », *Le contrôle fiscal – Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthemis, 2015.
- FRANSSEN, C. et LITANNIE, T., « La procédure pénale fiscale », *Manuel de procédure fiscale*, F. Stévenart Meeûs (dir.), Limal, Anthemis, 2019.
- GAELE, H., « Le droit de ne pas s'auto-incriminer versus l'obligation de coopérer avec les autorités publiques : des questions toujours en suspens après l'arrêt *Consob*. CJUE, 2 février 2021, *Consob*, aff. C-481/19 », *Rev. Aff. Eur.*, 2021.
- GRATIA, M. et MASSON, S., « Compatibilité du droit d'accès d'inspecteurs sociaux et fiscaux aux locaux professionnels avec le droit à l'inviolabilité du domicile et le droit au respect de la vie privée – Commentaires de l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle le 12 octobre 2017 à propos du droit de visite des agents de l'administration fiscale », *Rev. dr. pén. entr.*, 2019.
- HEYRMAN, K., « De dwangsom: een nieuwe stok om balorige belastingplichtigen te slaan », *T.F.R.*, 2022, n° 623.
- HUYBRECHTS, L., « Les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme *Chambaz contre Suisse* et *Saint-Paul Luxembourg S.A. contre Luxembourg* : peaux de chagrin de l'investigation fiscale et de la visite domiciliaire », *Dr. pén. entr.*, 2014.



KONING, F., « Cour eur. D.H., *Chambaz contre Suisse*, 5 avril 2012 – Prohibition de l’auto-incrimination en matière fiscale et égalité des armes », *R.G.C.F.*, 2012.

KUMPS, N. et COLLON, F., « Le droit au silence au regard des nouvelles obligations déclaratives à l’impôt des personnes physiques (assurances-vie et structures étrangères) », *R.G.C.F.*, 2014.

KUTY, F., « L’étendue du droit au silence en procédure pénale », *Rev. dr. pén.*, 2000.

KUTY, F., *Justice pénale et procès équitable*, Bruxelles, Larcier, 2023.

KUTY, F., « Le droit à un procès pénal équitable au sens de la jurisprudence strasbourgeoise en 2022 », *J.L.M.B.*, 2023.

LEDAIN, F., « Le basculement vers le pénal des sanctions fiscales », *Sem. Fisc.*, 2017, n° 310.

LEDAIN, F., « Combinatie van fiscale sancties voorgelegd aan het Grondwettelijk hof », *Fisc. Week*, n° 491

MAGOTTEAUX, O. et SHOOSHTARI, M. « Dwangsommen kunnen u worden opgelegd in geval van niet-samenwerking met de belastingdienst », *Fisc. Week.*, 2023, n° 561.

MAGREMANNE, J.-P. et SCHEYVAERTS, A., « IX.4. - Contrôle des amendes à caractère répressif par le juge », *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, F. Stévenart Meeûs et E. Traversa (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020.

MASSET, E., « Demande de renseignements versus contrôle fiscal », *Sem. Fisc.*, 2016.

MARCHAL, P., *Principes généraux du droit*, Bruxelles, Bruylant, 2014.

MASSON, S. et VERHEYLESONNE, A., « 4- Le droit au silence en droit pénal et en droit fiscal : regards croisés », *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, P. Monville (dir.), Bruxelles, Larcier, 2022.

MORIS, M., « Les conséquences de la nature pénale des amendes fiscales », *Mélanges Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016.

MORIS, M., « L’application du principe *non bis in idem* en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2022.

NOLLET, A., « Pouvoirs et délais d’investigation du fisc en matière d’impôts sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, 2023.

PUGLISI, A., « La CJUE reconnaît le droit au silence pour les infractions passibles d’une sanction administrative présentant un caractère pénal », *Sem. Fisc.*, 2021, n° 36.

RIZZO, A., « Utiliser les garanties consacrées en matière pénale par la Convention européenne des droits de l’homme face à une sanction administrative », *Le pli juridique*, 2023.

ROZIE, J., « De matiging van punitieve fiscaal-administratieve sancties : een verworven recht met een schimmige uitkomst », *T.F.R.*, 2020.

SCARNA, S., « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015.

de la SERNA, I., « Rentrée solennelle de la Cour du travail de Mons – 2 septembre 2014 », *Rev. dr. pén. entr.*, 2014.

SEPULCHRE, V., « Les droits de l’homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009.

SMET, F. et BOURGUIGNON, J., « Délai d’imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Fiscologue*, 2022, n° 1763.

THIEBAUT, X., « Flash d’information : La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », 2022, disponible sur [www.ldtlaw.be](http://www.ldtlaw.be).

VAN BRUSTEM, M. et VAN BRUSTEM, E., « Les rôles respectifs de l’administration fiscale, du juge et du contribuable », *J.L.M.B.*, 2011.

VANHEESWIJCK, L., « De dwangsom: een nieuwe dynamiek voor het prétaxatie contentieux », *T.F.R.*, 2023, n° 634.

VAN OEVELEN, A., ROZIE, J. et RUTTEN, S., « The sound of silence. Het zwijgrecht en het *nemo tenetur*-beginsel in strafzaken. Een historisch en rechtsvergelijkend overzicht », *Zwijgrecht versus spreekplicht*, Bruxelles, Intersentia, 2013.

WINAND, R. et CHARLIER, D., « Les pouvoirs d’investigation », *Manuel de procédure fiscale*, F. Stévenart Meeûs (dir.), Limal, Anthemis, 2019.