

## **L'équilibre entre la protection des droits fondamentaux du contribuable et l'efficacité de la procédure fiscale en Belgique - analyse de la mise en oeuvre de la jurisprudence Antigone**

**Auteur :** Mossoux, Marine

**Promoteur(s) :** Nollet, Aymeric

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

**Diplôme :** Master en droit, à finalité spécialisée en droit privé

**Année académique :** 2024-2025

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/23653>

---

### *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.*

---

***L'équilibre entre la protection des droits fondamentaux du contribuable et l'efficacité de la procédure fiscale en Belgique – analyse de la mise en œuvre de la jurisprudence Antigone***

**Marine Mossoux**

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit privé

Année académique 2024-2025

Recherche menée sous la direction de:

Monsieur Aymeric NOLLET

Professeur



## **RESUME**

Le présent travail de fin d'études a pour objet l'analyse de la transposition de la jurisprudence dite *Antigone*, solidement établie en matière pénale, au domaine fiscal. Dans un premier temps, nous reviendrons sur les principes fondateurs de cette jurisprudence ainsi que sur son origine, avant d'examiner la manière dont elle s'est progressivement "imposée" en matière fiscale.

L'analyse portera ensuite sur sa mise en œuvre concrète par les juridictions du fond, en mettant en lumière tant les décisions qui en respectent fidèlement les enseignements que celles qui s'en écartent. Ce travail s'attachera ainsi à dégager les enjeux théoriques et pratiques liés à cette transposition, à en relever les principales limites mises en évidence par la doctrine, et à en mesurer les implications juridiques qui en découlent.



## REMERCIEMENTS

Je voudrais tout d'abord remercier mon promoteur, le Professeur Aymeric Nollet, pour ses conseils, sa disponibilité et sa précieuse aide dans le choix du sujet de mon travail de fin d'études.

Je tiens également à exprimer ma profonde gratitude à Monsieur Julien Brusten, mon professeur d'informatique à HELMo, pour la relecture attentive de mon travail et pour m'avoir toujours encouragée avec bienveillance tout au long de mon parcours scolaire.

Je voudrais enfin exprimer toute ma reconnaissance à toutes les personnes, amis et famille, qui m'ont soutenue tout au long de mon parcours scolaire – et tout particulièrement ma grand-mère, qui, malheureusement, n'aura pas l'occasion de lire ce travail, lequel représente pour moi l'aboutissement de mon parcours universitaire.



## TABLE DES MATIERES

<b>I.-</b>	<b><u>INTRODUCTION GENERALE .....</u></b>	<b>4</b>
<b>II.-</b>	<b><u>PREMIERE PARTIE – CONSTRUCTION PROGRESSIVE DU REGIME DE LA RECEVABILITE DES PREUVES IRREGULIERES.....</u></b>	<b>6</b>
<b>II.1.</b>	<b><u>LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN DROIT PENAL .....</u></b>	<b>6</b>
II.1.1.	LES PREMICES DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE.....	6
a)	La théorie classique: l'exclusion systématique de la preuve irrégulière.....	6
b)	Une première évolution: la preuve illégalement obtenue par un particulier.....	7
II.1.2.	L'ARRÊT DIT ANTIGONE DE LA COUR DE CASSATION DU 14 OCTOBRE 2003 .....	8
II.1.3.	LA CONSÉCRATION LÉGALE DANS LE C.I.CR. .....	8
<b>II.2.</b>	<b><u>LA TRANSPOSITION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN DROIT FISCAL.....</u></b>	<b>9</b>
II.2.1.	L'ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 22 MAI 2015: RECONNAISSANCE DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE EN MATIÈRE FISCALE .....	10
II.2.2.	LES CRITÈRES DE REJET DES PREUVES IRRÉGULIÈRES .....	13
a)	La violation des règles prescrites à peine de nullité .....	14
b)	Le comportement de l'autorité au regard des principes de bonne administration.....	14
c)	L'atteinte du droit du contribuable à un procès équitable .....	16
d)	Les sous-critères d'appréciation .....	17
<b>II.3.</b>	<b><u>UNE TRANSPOSITION CRITIQUÉE – PORTÉE ET LIMITES .....</u></b>	<b>17</b>
II.3.1.	UNE DOCTRINE DIVISÉE FACE À UNE TRANSPOSITION PARTIELLEMENT ASSUMÉE .....	18
a)	Le principe de la légalité de l'impôt: l'article 170 de la Constitution .....	18
b)	Le contrôle juridictionnel des actes administratifs: l'article 159 de la Constitution.....	20
c)	La portée "illusoire" des exceptions à la réception des preuves irrégulières .....	21
d)	Les incertitudes introduites par l'arrêt <i>WebMindLicences</i> du 17 décembre 2015 .....	21
<b>III.-</b>	<b><u>DEUXIEME PARTIE – L'ACCUEIL RESERVE A LA JURISPRUDENCE ANTIGONE PAR LES JURIDICTION DU FOND: UNE ADHESION FRAGMENTEE.....</u></b>	<b>25</b>
<b>III.1.</b>	<b><u>LES DÉCISIONS REFUSANT L'APPLICATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE.....</u></b>	<b>25</b>
III.1.1.	JUGEMENT DU TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE DE NAMUR DU 10 FÉVRIER 2021 .....	25
a)	Les faits .....	25
b)	La décision du tribunal.....	26
III.1.2.	JUGEMENT DU TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE DU HAINAUT DU 6 SEPTEMBRE 2024 .....	27
a)	Les faits .....	27
b)	La décision du tribunal.....	28
III.1.3.	CONCLUSION INTERMÉDIAIRE .....	29
<b>III.2.</b>	<b><u>LES DÉCISIONS ADMETTANT L'APPLICATION DE LA JURISPRUDENCE ANTIGONE.....</u></b>	<b>29</b>
III.2.1.	L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL D'ANVERS DU 9 FÉVRIER 2016 .....	30
a)	Les faits .....	30
b)	La décision de la Cour .....	30

III.2.2. L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL DE MONS DU 20 OCTOBRE 2021.....	31
a) Les faits .....	31
b) La décision de la Cour .....	31
III.2.3. L'ARRÊT DE LA COUR D'APPEL DE GAND DU 16 MARS 2021 .....	32
a) Les faits .....	32
b) La décision de la Cour .....	33
III.2.4. CONCLUSION INTERMÉDIAIRE.....	34
III.3. CONCLUSION.....	34
<b>IV.- TROISIEME PARTIE – VERS UN ENCADREMENT LEGISLATIF DE L'USAGE DES PREUVES IRREGULIERES EN MATIERE FISCALE? .....</b>	<b>37</b>
IV.1. UNE VOLONTÉ LÉGISLATIVE ENCORE INABOUTIE .....	37
IV.2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER .....	39
V.- CONCLUSION GENERALE .....	41



## I.- INTRODUCTION GÉNÉRALE

Traditionnellement, la jurisprudence belge écartait systématiquement les preuves illégalement ou irrégulièrement obtenues, et ce, indépendamment de la matière juridique concernée<sup>1</sup>. Ce principe de légalité de la preuve a été consacré pour la première fois par la Cour de cassation en décembre 1923<sup>2</sup> dans son arrêt *Rucloux*<sup>3</sup>.

Au fil du temps, comme nous le verrons, la Cour de cassation a progressivement tempéré sa jurisprudence. Ainsi, dès les années 1990<sup>4</sup>, la rigueur du principe de la légalité de la preuve a connu un assouplissement progressif<sup>5</sup>. Cette première évolution était toutefois limitée à l'obtention de la preuve par un particulier et seulement dans l'hypothèse où l'acte illicite n'avait pas été commis *dans le but de dénoncer les faits à la justice*<sup>6</sup>.

Il faudra attendre le 14 octobre 2003<sup>7</sup> pour que la Cour de cassation se prononce enfin, explicitement, sur l'admissibilité des preuves obtenues de manière irrégulière en justice. Cette décision, strictement cantonnée au droit pénal, ne fournissait toutefois aucune indication quant à son application aux autres branches du droit.

Alors qu'en droit pénal, la jurisprudence Antigone a reçu une consécration légale en 2013, sa transposition en droit fiscal demeure encore aujourd'hui une question controversée. En effet, en matière fiscale, le parcours de l'admissibilité des preuves irrégulièrement obtenues a été plus sinueux et plus incertain.

Cela étant, dès 2015, la Cour de cassation a commencé à reconnaître explicitement l'extension de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal, autorisant ainsi, sous certaines réserves, la recevabilité de preuves recueillies de manière irrégulière. Cette transposition s'est toutefois montrée particulièrement délicate en raison des spécificités existantes en la matière, et notamment au vu de la position dominante de l'administration fiscale face au contribuable.

---

<sup>1</sup> K. ROSIER et S. GILSON, "Section 4 – La licéité des preuves recueillies en violation du droit au respect de la vie privée" in *Pas de droit sans technologie*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 208.

<sup>2</sup> F. KEFER, "L'admissibilité de la preuve en droit civil et en droit pénal", *R.D.S.-T.S.R.*, 2013/2, p. 207.

<sup>3</sup> S. LACOMBE, "Chapitre 3 – Antigone: Évolution en Droit social – À la source de Manon" in Scarnà, S. (dir), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 70.

<sup>4</sup> Cass., 17 janvier 1991, RG 8761, *Pas.*, 1990, I, n° 310, R.W., 1990-91, pp. 463 et s.; Cass., 17 avril 1991, RG 8761, *Pas.*, 1991, I, n°428, *Rev. dr. pén. crim.*, 1992, pp. 94 et s.

<sup>5</sup> S. LACOMBE, "Chapitre 3 – Antigone: Évolution en Droit social – À la source de Manon" in Scarnà, S. (dir), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 71.

<sup>6</sup> M.-A. BEERNAERT, "La fin du régime d'exclusion systématique des preuves illicitement recueillies par les organes chargés de l'enquête et des poursuites", *J.L.M.B.*, 2005/25, pp. 1096-1097.

<sup>7</sup> Cass., 14 octobre 2003, P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, liv. 9-10.

Afin d'offrir une compréhension approfondie de la portée et des limites de la jurisprudence *Antigone* en matière fiscale, ce travail s'articulera en plusieurs temps. Il s'attèlera, dans un premier temps, à une analyse de l'évolution de ce régime jurisprudentiel, en retraçant brièvement son développement à travers les différentes branches du droit. Cela permettra d'en dégager les principaux fondements et d'identifier les critères sur lesquels repose désormais l'admissibilité des preuves irrégulièrement obtenues en matière fiscale.

Dans un second temps, une attention particulière sera portée aux diverses critiques doctrinales entourant cette transposition<sup>8</sup>. En effet, de nombreuses voix s'élèvent contre son manque de clarté et contre les atteintes potentielles qu'elle engendre en matière de sécurité juridique et de droits fondamentaux, qu'ils soient d'origine constitutionnelle ou supranationaux.

Dans un troisième temps, nous illustrerons cette problématique par l'analyse de décisions rendues par les juridictions du fond. Celles-ci témoignent, en pratique, des difficultés d'interprétation et de mise en œuvre du régime probatoire *Antigone*, notamment face à des irrégularités commises par l'administration fiscale.

Enfin, une réflexion sera menée autour des successives propositions de loi relatives à l'admissibilité des preuves en matière fiscale. Cette dernière étape visera à évaluer l'opportunité d'une intervention législative dans un domaine où le juge occupe aujourd'hui une place centrale, mais parfois incertaine.

---

<sup>8</sup> Les critiques, issues de la jurisprudence *Antigone*, seront essentiellement basées sur les considérations de Marielle Moris, François Koning, Marc Bourgeois ainsi que Céline Verscheure qui ont rédigé divers ouvrages pertinents en la matière.

## II.- PREMIÈRE PARTIE – CONSTRUCTION PROGRESSIVE DU RÉGIME DE LA RECEVABILITÉ DES PREUVES IRRÉGULIÈRES

Cette première partie sera consacrée à un examen historique et juridique du développement de la jurisprudence Antigone dans ses diverses applications. Bien que cette analyse puisse sembler théoriquement dense et peu utile pour le juriste averti, elle demeure un détour indispensable pour appréhender avec justesse ses implications concrètes, notamment en matière fiscale. En retracant son évolution depuis son origine, nous mettrons ainsi en lumière les principes fondamentaux qui la structurent ainsi que leur influence sur les décisions des juges du fond. Cette approche permettra, nous l'espérons, de mieux en cerner l'application pratique aux différentes situations rencontrées par les cours et tribunaux<sup>9</sup>.

### II.1. La jurisprudence Antigone en droit pénal

#### II.1.1. *Les prémisses de la jurisprudence Antigone*

##### a) La théorie classique: l'exclusion systématique de la preuve irrégulière

Par un célèbre arrêt de la Cour de cassation du 10 décembre 1923<sup>10</sup>, intervenu dans la sphère pénale<sup>11</sup>, le principe de la légalité de la preuve s'était imposé de manière incontestée et constante trouvant application dans l'ensemble des matières juridiques, y compris en droit fiscal<sup>12</sup>. Ainsi, pendant de nombreuses années, le traitement des preuves obtenues de manière illicite reposait sur une approche rigide. Il était admis, tant en doctrine qu'en jurisprudence, que le juge ne pouvait en aucun cas fonder une condamnation sur une preuve recueillie en violation des règles légales<sup>13</sup>. Selon cette théorie classique, les juridictions devaient alors écarter toute preuve recueillie illégalement ou de manière déloyale, et ce, tant en matière pénale que civile<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> Le présent travail se concentra exclusivement sur l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale avec toutefois un détour par ses principaux apports en matière pénale, à l'exclusion de ses développements en matière civile ou sociale. Pour une analyse de ces aspects, *voy. not.* D. MOUGENOT, "Antigone face aux juges civils – L'appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyale dans les procédures civiles", *D.A.O.R.*, 2011/2, n° 98; S. LACOMBE, "Chapitre 3 – Antigone: Évolution en Droit social – À la source de Manon" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016.

<sup>10</sup> Cass, 10 décembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 66.

<sup>11</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 214.

<sup>12</sup> TH. AFSCHRIFT, "Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal", *R.G.C.F.*, 2013/3, p. 163.

<sup>13</sup> M.-A. BEERNAERT, "Chapitre 1. – Antigone: les prémisses de l'arrêt du 14 octobre 2003" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 12.

<sup>14</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 214.

Une telle preuve illégale devait donc être exclue des débats, tout comme les autres éléments qui en découlaient directement ou indirectement conformément à la doctrine du "fruit of the poisonous tree"<sup>15</sup>. Comme l'a exprimé Monsieur l'avocat général Leclercq<sup>16</sup>: "[I]a chose frugifère étant une action illégale, toutes les conséquences contre l'homme qui en a été la victime sont entachées du même vice d'illégalité"<sup>17</sup>.

Cependant, à partir des années 1990, la Cour a progressivement assoupli cette position, amorçant ainsi une évolution vers une approche plus nuancée de l'admissibilité des preuves irrégulières<sup>18</sup>.

### **b) Une première évolution: la preuve illégalement obtenue par un particulier**

À l'origine, la Cour de cassation ne distinguait pas selon que la preuve illicite résultait d'un acte illégal commis par un agent de l'autorité ou par un tiers<sup>19</sup>. Même dans cette seconde hypothèse, elle estimait que les éléments recueillis ne constituaient pas des éléments probants suffisants pour fonder une condamnation<sup>20</sup>.

À partir des années nonante, cette jurisprudence a toutefois connu un important assouplissement. Dans deux arrêts rendus en date des 17 janvier 1990<sup>21</sup> et 17 avril 1991<sup>22</sup>, la Cour a affirmé de manière explicite que l'irrégularité commise par un particulier dans l'administration de la preuve ne la rend pas irrecevable, à condition que l'acte illicite ne soit imputable ni aux enquêteurs ni au dénonciateur, et qu'il n'ait pas été accompli dans l'intention de porter les faits à la connaissance de la justice<sup>23</sup>.

---

<sup>15</sup> M.-A. BEERNAERT, "Chapitre 1. – Antigone: les prémisses de l'arrêt du 14 octobre 2003" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 12.

<sup>16</sup> S. SCARNA et V. LURQUIN, "Chapitre 4. - L'Antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 92.

<sup>17</sup> Concl. av. gén. LECLERCQ précédant Cass., 10 décembre 1923.

<sup>18</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 214.

<sup>19</sup> M.-A. BEERNAERT, "Chapitre 1. – Antigone: les prémisses de l'arrêt du 14 octobre 2003" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 15.

<sup>20</sup> À ce sujet, voy. Cass., 29 octobre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 272.

<sup>21</sup> Cass., 17 janvier 1990, *Pas.*, 1990, I, n°310, R.W., 1990-91, pp. 463 et s., et note de L. HUYBRECHTS.

<sup>22</sup> Cass., 17 avril 1991, *Pas.*, 1991, I, n° 428, *Rev. dr. pén. crim.*, 1992, pp. 94 et s., et note de CH. DE VALKENEER.

<sup>23</sup> S. SCARNA et V. LURQUIN, "Chapitre 4. - L'Antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 92.

### ***II.1.2. L'arrêt dit Antigone de la Cour de cassation du 14 octobre 2003***

La Cour de cassation marque un tournant décisif avec son arrêt emblématique du 14 octobre 2003, rendu en matière pénale. Certains auteurs considèrent d'ailleurs que cette décision traduit "*l'un des plus spectaculaires changements de jurisprudence en matière de principes généraux*"<sup>24</sup>.

En effet, dans son arrêt du 14 octobre 2003, communément désigné sous le nom d'"*Antigone*" ou "*Antigoon*", la Cour de cassation belge a admis pour la première fois que la preuve obtenue illicitemente par des agents de l'autorité ne devait pas nécessairement être exclue des débats<sup>25</sup>. Cette affaire concernait une opération policière, baptisée "*opération Antigone*", au cours de laquelle le demandeur avait été soumis à une fouille de sécurité illégale, opérée en violation de l'article 29 de la loi du 5 août 1992 sur la fonction de police<sup>26</sup>.

S'alignant sur les conclusions de l'Avocat général De Swaef<sup>27</sup>, la Cour a estimé qu'en l'absence de disposition légale interdisant expressément l'utilisation de preuves irrégulièrement obtenues, celles-ci ne sauraient être écartées de *manière automatique*<sup>28</sup>. Il a ainsi été jugé que:

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

- *soit lorsque le respect de certaines conditions de forme est prescrit à peine de nullité;*
- *soit lorsque l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve;*
- *soit lorsque l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable"*<sup>29</sup>.

### ***II.1.3. La consécration légale dans le C.I.Cr.***

Bien que plusieurs projets et propositions de loi avaient déjà été présentés et débattus au Parlement et au Sénat, ce n'est qu'en 2013 que le législateur a choisi d'intégrer dans la législation les critères d'appréciation dégagés par la jurisprudence Antigone qui prévalait ainsi en matière pénale<sup>30</sup>.

---

<sup>24</sup> TH. AFSCHRIFT, "Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal", *R.G.C.F.*, 2013/3, p. 164.

<sup>25</sup> M.-A. BEERNAERT, "La fin du régime d'exclusion systématique des preuves illicitemente recueillies par les organes chargés de l'enquête et des poursuites", *J.L.M.B.*, pp. 1098 et 1099.

<sup>26</sup> Anvers, 11 avril 2003, *T. Strafr.*, 2004, p. 147.

<sup>27</sup> Concl. av. gén. DE SWAEF précédent Cass., 14 octobre 2003, P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, liv. 9-10, p. 1607.

<sup>28</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, "*"Antigone*" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 215.

<sup>29</sup> Cass., 14 octobre 2003, P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, liv. 9-10.

<sup>30</sup> K. ROSIER, "Le législateur entérine les critères de la jurisprudence Antigone en matière pénale", *B.J.S.*, 2014/51, p. 5.

De ce fait, la loi du 24 octobre 2013, modifiant le titre préliminaire du Code d'instruction criminelle en ce qui concerne les nullités, a introduit un chapitre VII intitulé "*des nullités*". Ce chapitre comprend uniquement l'article 32, lequel reprend de manière fidèle les critères d'exclusion définis précédemment par la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>31</sup>. Il est ainsi libellé:

*"La nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement n'est décidée que si:*

- *Le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, ou;*
- *L'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve, ou;*
- *L'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable".*

Cette reconnaissance légale a ainsi permis de mettre fin aux incertitudes persistantes concernant l'admissibilité des preuves illicites ou irrégulières en matière pénale.

## **II.2. La transposition de la jurisprudence Antigone en droit fiscal**

En matière fiscale, l'administration dispose de prérogatives spécifiques lui permettant d'établir et de recouvrer l'impôt dû par les contribuables. Toutefois, l'exercice de ces prérogatives ne se fait pas en dehors de tout contrôle: il s'inscrit dans un cadre juridique rigoureux, défini à la fois par les dispositions légales applicables et par les principes généraux du droit, au rang desquels figurent le droit à un procès équitable et le respect des droits de la défense<sup>32</sup>.

La tension entre ces prérogatives administratives et les garanties procédurales du contribuable s'est notamment illustrée à travers l'adoption, pour la première fois dans le contentieux fiscal, du raisonnement dit Antigone dans un arrêt rendu le 22 mai 2015 en matière de T.V.A.<sup>33</sup> Issu du droit pénal, ce raisonnement a ensuite été transposé et confirmé à plusieurs reprises par la Haute juridiction belge, notamment dans des arrêts rendus les 4 novembre 2016<sup>34</sup>, 10 février 2017<sup>35</sup> et 18 janvier 2018<sup>36</sup>.

---

<sup>31</sup> P. MONVILLE et D. HOLZAPFEL, "Chapitre 2 – Antigone: les évolutions législative et jurisprudentielle en droit pénal... Un bilan navrant et sévère!!!!" in Scarnà, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 29.

<sup>32</sup> E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNA, "Section 4 - La jurisprudence "Antigone" en droit fiscal" in *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 240.

<sup>33</sup> Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N., *Pas.*, 2015, I, p. 1343.

<sup>34</sup> Cass., 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N.

<sup>35</sup> Cass., 10 février 2017, R.G. n° F.15.0145.N.

<sup>36</sup> Cass., 18 janvier 2018, R.G. n° F.16.0031.N.

## **II.2.1. L'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2015: reconnaissance de la jurisprudence Antigone en matière fiscale**

L'arrêt rendu par la Cour de cassation belge en date du 22 mai 2015 marque, comme nous l'avons dit, un tournant majeur dans l'évolution du contentieux fiscal. Pour la première fois, la chambre néerlandophone de la Cour de cassation a transposé expressément, en matière fiscale, le raisonnement élaboré initialement en matière pénale dans l'arrêt Antigone, ouvrant ainsi la voie à une *appréciation conditionnée* de la recevabilité des preuves obtenues de manière irrégulière. En effet, avant 2015, la jurisprudence constante en matière fiscale considérait que tout élément de preuve recueilli de manière illégale par l'administration fiscale était dépourvu de force probante, entraînant par voie de conséquence l'annulation de l'imposition fondée sur une telle preuve par le juge fiscal<sup>37</sup>.

Bien que cette évolution ait suscité de vives réactions doctrinales, certains auteurs y ont tout de même vu une évolution logique du droit<sup>38</sup>. Il apparaît en effet, selon eux, difficilement justifiable qu'un justiciable exposé à une sanction pénale, parfois privative de liberté, bénéficie d'une protection moindre en matière de recevabilité des preuves irrégulières qu'un contribuable, dont le litige porte essentiellement sur le montant de l'impôt dû<sup>39</sup>.

En l'espèce, le litige ayant donné lieu à la décision du 22 mai 2015 portait sur des livraisons intracommunautaires non prouvées. L'administration avait néanmoins pu établir l'imposition sur la base d'une information obtenue à la suite d'une demande adressée aux autorités portugaises en application de la directive 77/799/CEE sur l'assistance mutuelle entre les autorités compétentes des États membres. En l'espèce, cette demande avait été initiée par l'Inspection spéciale des impôts (ISI), alors même qu'une autre entité administrative spécifiquement désignée, le Central Liaison Office (CLO), était seule compétente pour introduire ce type de requête à l'étranger<sup>40</sup>. L'irrégularité constatée concernait donc uniquement l'identité de l'autorité requérante, sans affecter en elle-même la régularité ni la fiabilité des données recueillies<sup>41</sup>.

Dès lors, la question posée à la Cour portait sur les conséquences de cette irrégularité procédurale sur la validité de la preuve recueillie, au regard notamment des principes dégagés par la jurisprudence Antigone<sup>42</sup>.

---

<sup>37</sup> Voy. notamment Cass., 13 janvier 1999, *F.J.F.*, 1999, n° 99/125; Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986.

<sup>38</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 223.

<sup>39</sup> I. DE TROYER ET L. VANDENBERGHE, "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *R.W.*, 2015-2016, n° 37, p. 1462.

<sup>40</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 223.

<sup>41</sup> Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be).

<sup>42</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 223.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation a estimé que:

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

*Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières (1), l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration (2) que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable (3)"<sup>43</sup>.*

Ainsi que nous le remarquons, deux des trois motifs d'exclusion de la preuve reprennent, en substance, des principes bien établis en procédure pénale: d'une part, la violation de règles sanctionnées par la nullité; d'autre part, l'atteinte au droit du contribuable à un procès équitable<sup>44</sup>.

Cependant, le deuxième critère, propre à la matière fiscale, déplace l'analyse vers l'attitude de l'autorité administrative elle-même – et non plus vers la fiabilité de l'élément de preuve –, laquelle est appréciée à l'aune des exigences découlant des principes de bonne administration. Cela inclut notamment les principes de sécurité juridique, et en particulier de la confiance légitime, de non-discrimination et de proportionnalité<sup>45</sup>.

Il importe également, à ce stade, de souligner que la formulation négative du contrôle juridictionnel de la légalité de la preuve en matière fiscale – *"[I]l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si [...]"* – conduit en réalité à enfermer le juge fiscal dans une interdiction de principe de sanctionner l'illicéité des preuves recueillies par le fisc. Une telle situation ne peut qu'inquiéter le contribuable, dès lors que des dérives et abus de pouvoir de la part des agents fiscaux, à l'instar de ceux révélés notamment par l'affaire *Optima*<sup>46</sup>, sont une réalité tangible<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be).

<sup>44</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, *"Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?*" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 224.

<sup>45</sup> M., BOURGEOIS ET C., VERSCHEURE, *ibidem*, p. 224.

<sup>46</sup> Voy., Civ. Gand, 11 juin 2013, *De Juristenkrant*, n° 274.

<sup>47</sup> F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *J.T.*, 2016/24, n° 6652, p. 398.

Dans cette même lignée, la Cour a précisé que le juge peut tenir compte de plusieurs circonstances, afin de l'aider à évaluer si l'irrégularité entachant la preuve justifie ou non son exclusion:

*"Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes: le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgessée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité transgessée, et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise<sup>48</sup>".*

Par un arrêt ultérieur, rendu le 29 janvier 2021<sup>49</sup>, la Cour de cassation a complété sa jurisprudence en y ajoutant un cinquième sous-critère. Désormais, le juge peut également prendre en considération le fait que la preuve aurait pu être obtenue même en l'absence de l'irrégularité commise<sup>50</sup>.

Ce nouvel élément, bien qu'il doive être manié avec prudence et apprécié au cas par cas selon la nature de l'irrégularité et la gravité des faits reprochés au contribuable, suscite néanmoins l'étonnement d'une partie de la doctrine<sup>51</sup>. En effet, selon certains auteurs, il permettrait au juge du fond de prendre en considération *"une probabilité, voire une simple hypothèse [...] et non un fait, afin de valider une imposition dont il faut rappeler qu'elle reste fondée sur des preuves irrégulièrement obtenues"*<sup>52</sup>.

Ainsi, depuis 2015, une preuve recueillie en violation des règles encadrant sa collecte reste en principe utilisable pour établir une cotisation fiscale et justifier l'application de sanctions. Ce n'est qu'à titre exceptionnel, dans les cas spécifiquement reconnus, que l'irrégularité pourra conduire à l'exclusion de la preuve.

Cela étant, par un arrêt du 6 mars 2016, la Cour de cassation a également consacré l'application de la *théorie des fruits de l'arbre empoisonné* en matière fiscale<sup>53</sup>. Cette théorie implique qu'un acte d'investigation réalisé de manière irrégulière peut entacher l'ensemble

---

<sup>48</sup> Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N, ECLI:BE:CASS:2015:ARR.20150522.8, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be).

<sup>49</sup> Cass., 29 janvier 2021, R.G. n° F.17.0016.N.

<sup>50</sup> F. KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

<sup>51</sup> C., VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 35.

<sup>52</sup> M. DAUBE, "Jurisprudence Antigone en matière fiscale: toujours pas d'exclusion automatique des preuves obtenues de manière irrégulière", *Sem. Fisc.*, 2021/21, n° 476, p. 4.

<sup>53</sup> Cass., 6 mars 2016, R.G. n° F.14.0038.N., *Pas.*, 2015, liv. 3., p. 596, F.J.F., 2016, sommaire, liv. 7, p. 239.

de l'enquête fiscale, dans la mesure où les éléments de preuve subséquents, même obtenus de manière régulière, seront susceptibles d'être affectés par l'irrégularité initiale<sup>54</sup>.

Concrètement, lorsqu'un juge est amené à se prononcer sur la recevabilité d'une preuve entachée d'illégalité, il doit, en vertu des critères dégagés par la jurisprudence Antigone, décider s'il y a lieu de l'écartier. S'il choisit de l'écartier, il devra en principe écartier également toutes les preuves qui en sont la conséquence directe ou indirecte. Toutefois, cette exclusion en cascade ne produit ses effets que dans l'hypothèse où la preuve initialement litigieuse est effectivement déclarée irrecevable<sup>55</sup>.

### **II.2.2. Les critères de rejet des preuves irrégulières**

Désormais, ainsi que nous l'avons vu, l'irrégularité dans l'obtention d'une preuve ne conduit plus automatiquement à son écartement. L'arrêt du 22 mai 2015 consacre ainsi un raisonnement fondé sur une appréciation *in concreto*, basée sur une mise en balance des intérêts en présence et non plus sur une invalidation automatique des preuves irrégulières. Pour encadrer cette nouvelle approche, la Cour de cassation a précisé les conditions dans lesquelles une preuve irrégulièrement obtenue doit malgré tout être écartée<sup>56</sup>. Trois situations principales ont été identifiées:

- a) La violation d'une règle prescrite à peine de nullité;
- b) La contrariété *qualifiée* au principe de bonne administration<sup>57</sup>;
- c) Et l'atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Cependant, à l'issue de l'examen des trois situations exceptionnelles dans lesquelles le juge fiscal est susceptible d'écartier un élément de preuve, une incertitude demeure quant à l'effectivité réelle de ces mécanismes dérogatoires. Certains auteurs, comme François Koning, les qualifient d'ailleurs d'*exceptions illusoires*<sup>58</sup>, suggérant que leur portée pratique pourrait être bien plus restreinte que ce que leur formulation laisse supposer. Ainsi, afin de mieux en comprendre la portée et les limites, nous analyserons chacune d'elles.

---

<sup>54</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 231.

<sup>55</sup> M. BOURGEOIS ET C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 231.

<sup>56</sup> Pour des exemples en matière civile: voy. D., MOUGENOT, "Le point sur la jurisprudence Antigone en matière civile", *J.T.*, 2017, pp. 69-73.

<sup>57</sup> M. BOURGEOIS ET C., VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 225.

<sup>58</sup> F. KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 150 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

### **a) La violation des règles prescrites à peine de nullité**

Il convient de relever que les hypothèses dans lesquelles une formalité est expressément prescrite à peine de nullité en matière fiscale demeurent relativement limitées. Le Code des impôts sur les revenus ne contient, en effet, qu'une seule disposition allant en ce sens dans le cadre des pouvoirs d'investigation du fisc. Il s'agit de l'article 333, alinéa 3 du C.I.R. 1992<sup>59</sup>, qui impose à l'administration une obligation de notification préalable, précisant les indices précis de fraude fiscale, lorsqu'elle entend exercer son droit d'investigation au-delà du délai ordinaire de trois ans<sup>60</sup>.

Autrement dit, dans l'hypothèse où des investigations seraient menées après l'expiration de ce délai sans que le contribuable n'ait été informé des éléments concrets justifiant la présomption de fraude, l'imposition qui en résulterait serait frappée de nullité<sup>61</sup>. Toutefois, on ne que peut regretter que, bien qu'elle institue une sanction de nullité, cette disposition ne concerne pas les modalités d'exécution des investigations fiscales, mais se limite à encadrer les délais dans lesquels celles-ci peuvent être menées<sup>62</sup>.

Dès lors que les textes légaux prévoyant la nullité ou l'écartement de preuves irrégulières sont pratiquement inexistant, l'efficacité réelle de cette garantie procédurale pour le contribuable reste marginale<sup>63</sup>. Ce premier critère d'exclusion, censé *a priori* protéger le contribuable, constitue en réalité un leurre pour celui qui chercherait à s'en prévaloir, à moins que le législateur ne décide de compléter chacune des dispositions légales relatives aux actes d'investigation du fisc<sup>64</sup> par les termes *à peine de nullité de l'acte d'investigation réalisé*<sup>65</sup>.

### **b) Le comportement de l'autorité au regard des principes de bonne administration**

Il apparaît également difficile pour la doctrine de se rallier *sans réserve* à l'exception fondée sur la mauvaise administration, tant les contours des principes de bonne administration demeurent incertains, ceux-ci étant essentiellement définis par la jurisprudence<sup>66</sup>.

---

<sup>59</sup> Pour une illustration de l'application pratique de l'article 333, al. 3 du C.I.R./92, voy., Bruxelles (6<sup>ème</sup> chambre), 12 janvier 2021, n°2015/AF/351.

<sup>60</sup> A. NOLLET, G. DELOBBE, et C. VERSCHEURE, "Les pouvoirs d'investigation de l'administration en matière d'impôts sur les revenus", in F. Stevenart Meeus (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthémis, 2024, 4<sup>ème</sup> édition, vol. 1, pp. 135-334.

<sup>61</sup> C.I.R./92, art. 333, al. 3.

<sup>62</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 224; F., KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone", *J.T.*, 2016, p. 398.

<sup>63</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 224.

<sup>64</sup> Voy. notamment les articles 315 à 331 du C.I.R. 1992, voy. également les articles 60 à 63bis du Code de la T.V.A.

<sup>65</sup> F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *J.T.*, 2016/24, n° 6652, p. 398.

<sup>66</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 225.

Par ailleurs, l'emploi des termes "*d'une manière tellement contraire*" entretient une certaine ambiguïté, dans la mesure où il ne permet pas de déterminer avec précision le seuil de contrariété nécessaire pour justifier l'exclusion de la preuve résultant de cette mauvaise administration<sup>67</sup>.

Malgré ces insuffisances relatives à la notion de *principes de bonne administration*, on peut tout de même, à titre d'exemple<sup>68</sup>, citer la décision rendue le 16 mars 2016 par le tribunal de première instance de Liège<sup>69</sup>. Cette décision illustre concrètement ce que peut être l'impact du critère de la *contrariété qualifiée sur ce qui relève du principe de bonne administration*<sup>70</sup>.

Dans cette affaire, un contrôle fiscal avait été réalisé en application des articles 319 du C.I.R. 1992 et 63 du C.T.V.A. En l'espèce, des agents s'étaient rendus, à deux heures du matin, dans les locaux professionnels d'un boulanger. À leur arrivée, les agents, accueillis par un ouvrier, tandis que le boulanger et son épouse dormaient à l'étage, ont photographié un cahier déposé sur une étagère entre le magasin et l'atelier<sup>71</sup>. Les clichés ainsi obtenus ont ensuite servi à procéder à la rectification de la base imposable du contribuable<sup>72</sup>.

Le tribunal, tout en se ralliant à la jurisprudence Antigone de la Cour de cassation, a estimé que: "*[e]n l'espèce, l'irrégularité est particulièrement grave puisque les agents de l'administration ont pénétré de nuit dans une habitation privée sans l'autorisation préalable spécifique du juge de police requise par les article 319 du C.I.R. 92 et 63 du Code T.V.A., en l'absence des contribuables, qui dormaient à l'étage, et qu'ils se sont même saisis et ont consulté des documents rangés dans une armoire ou une étagère*"<sup>73</sup>.

Certains auteurs, tels que Marc Bourgeois et Céline Verscheure, estiment que dans cette décision, le tribunal a appliqué implicitement le second critère de rejet des preuves irrégulières, à savoir la *Violation caractérisée* du principe de bonne administration<sup>74</sup>. Cette décision met, selon eux, en lumière la gravité particulière de l'irrégularité commise par les agents fiscaux, en soulignant la transgression des droits fondamentaux, notamment le droit à

---

<sup>67</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 225.

<sup>68</sup> Cette décision a largement été commentée par Céline Verscheure et Marc Bourgeois dans l'ouvrage ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?", *op. cit.*

<sup>69</sup> Civ. Liège, 16 mars 2016, *Cour. Fisc.*, 2016/16, pp. 803-806.

<sup>70</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 225.

<sup>71</sup> Les agents avaient qualifié cette pièce de "bureau" pour justifier la légalité de leurs investigations, mais il s'agissait, en réalité, soit d'une pièce privée, soit d'une pièce mixte, à laquelle ils ne pouvaient avoir accès à cette heure sans autorisation du juge de police.

<sup>72</sup> Voy. Civ. Liège, 16 mars 2016, *Cour. Fisc.*, 2016/16, pp. 803-806.

<sup>73</sup> Civ. Liège, 16 mars 2016, *Cour. Fisc.*, 2016/16, pp. 803-806.

<sup>74</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 225.

l'inviolabilité du domicile garanti par la Constitution, ainsi que le droit au respect de la vie privée et familiale reconnu au niveau international<sup>75</sup>. Cette décision illustre donc non seulement les conséquences graves d'une mauvaise administration, mais aussi la nécessité pour les autorités fiscales de respecter scrupuleusement les droits fondamentaux des contribuables.

Notons également que cette règle ne se limite pas à l'administration fiscale: elle s'applique également lorsqu'une autorité publique, soumise elle aussi au principe de bonne administration, est à l'origine de l'irrégularité. En revanche, lorsque la preuve provient d'une personne privée ou d'un acteur non soumis à ces exigences de bonne administration, son caractère irrégulier ne suffit pas, en soi, à justifier son écartement. Ce critère restreint la portée de la protection offerte au contribuable, en laissant subsister un espace d'admissibilité pour des preuves potentiellement irrégulières, dès lors que leur obtention n'implique pas directement une autorité publique fautive<sup>76</sup>.

Ainsi, bien que cette seconde exception tende à renforcer la protection du contribuable face aux excès de l'administration fiscale, son application demeure toutefois aujourd'hui encore incertaine et probablement trop floue.

### **c) L'atteinte du droit du contribuable à un procès équitable**

Le contribuable non averti pourrait supposer que cette troisième exception remédie aux insuffisances des deux premières, en assurant une véritable protection des droits du contribuable par la garantie d'un procès équitable. Cependant, la réalité risque fort de se révéler bien plus complexe<sup>77</sup>.

En effet, s'agissant de ce troisième critère, il apparaît qu'en matière fiscale, *à l'instar* de la procédure pénale, la seule soumission de la preuve à un débat contradictoire, à un stade quelconque de la procédure, est généralement considérée comme suffisante pour satisfaire aux exigences du droit à un procès équitable<sup>78</sup>.

Dans un arrêt du 23 septembre 2015, la Cour de cassation a d'ailleurs considéré que: *"Pour apprécier si une cause a été entendue équitablement au sens de l'article 6.1. de la Convention européenne des droits de l'homme, il convient de rechercher si la cause, prise dans son ensemble, a fait l'objet d'un procès équitable. Dès lors que la personne poursuivie a eu la*

---

<sup>75</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 227.

<sup>76</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?"* in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 228.

<sup>77</sup> F. KONING, *"Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?"*, *J.T.*, 2016/24, n° 6652, p. 399.

<sup>78</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?"* in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 228.

*possibilité de contredire librement, devant la juridiction de jugement, les éléments apportés contre elle par la partie poursuivante, elle ne pourrait prétendre que ses droits de défense ont été méconnus ni qu'elle n'a pas eu droit à un procès équitable*<sup>79</sup>.

#### **d) Les sous-critères d'appréciation**

Il convient encore de souligner que les arrêts des 22 mai 2015, du 4 novembre 2016 et du 29 janvier 2021 ne se contentent pas d'encadrer l'usage des preuves irrégulièrement obtenues: ils restreignent, d'une certaine manière, encore davantage le pouvoir d'appréciation du juge fiscal, y compris lorsqu'il estime que l'une des trois exceptions justifiant l'exclusion d'une preuve est remplie.

En effet, ces arrêts fournissent, désormais, cinq critères d'appréciation censés guider le juge dans sa décision, mais, en réalité, ont pour effet de réduire encore plus la marge d'exclusion de la preuve irrégulière<sup>80</sup>. Ce système fondé sur une appréciation casuistique – notamment à travers l'analyse du caractère formel de l'irrégularité, de l'intentionnalité de l'administration ou de la possibilité d'obtenir la preuve par d'autres moyens, etc. – peut entraîner une certaine insécurité juridique pour le contribuable. En effet, même dans des situations où une irrégularité manifeste est constatée, le juge a toujours la possibilité de justifier la recevabilité de la preuve en s'appuyant sur ces sous-critères, ce qui peut donner l'impression que les violations procédurales de l'administration restent sans conséquence réelle.

### **II.3.        Une transposition critiquée – Portée et limites**

Nous le savons, la transposition de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal suscite de nombreuses critiques doctrinaires, lesquelles trouvent parfois écho devant les juridictions de fond, notamment en ce qui concerne le respect des principes constitutionnels. En effet, plusieurs auteurs s'interrogent sur la compatibilité d'une telle transposition avec les garanties fondamentales que nous connaissons bien.

Dans le cadre du présent travail, nous concentrerons notre analyse sur les seuls principes d'origine constitutionnelle, en laissant volontairement de côté, pour des raisons de concision, les principes de rang supranational, bien qu'ils fassent également l'objet de réflexions critiques nourries de la part de la doctrine. Toutefois, en raison de son influence particulière, nous accorderons une attention spécifique à l'arrêt *WebMindLicences* de la Cour de justice de l'Union européenne, dont l'incidence en droit belge mérite d'être brièvement examinée en complément de notre approche centrée sur le droit constitutionnel belge.

---

<sup>79</sup> Cass., 23 septembre 2015, R.G. n° P.13.1451.F.

<sup>80</sup> F. KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

### **II.3.1.      *Une doctrine divisée face à une transposition partiellement assumée***

#### **a) Le principe de la légalité de l'impôt: l'article 170 de la Constitution**

La question de la transposition de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal soulève d'emblée des préoccupations concernant le respect du principe de la légalité de l'impôt, tel qu'énoncé par l'article 170 de la Constitution, aux termes duquel: "[a]ucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi"<sup>81</sup>.

En effet, la légalité de l'impôt constitue l'un des principes fondamentaux du droit fiscal<sup>82</sup>, en ce qu'il exige que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt soient définis par le législateur, garantissant ainsi la prévisibilité et la sécurité juridique des contribuables<sup>83</sup>. Par ailleurs, la Cour constitutionnelle souligne que les éléments essentiels de l'impôt doivent être définis<sup>84</sup> "en des termes suffisamment clairs et précis pour permettre au contribuable de déterminer le montant de l'impôt dû"<sup>85</sup>.

Certains auteurs, comme Marielle Moris, affirment que "*les conditions dans lesquelles les preuves de l'existence d'un impôt peuvent être obtenues font partie des éléments essentiels de l'impôt, dès lors que l'administration supporte la charge de la preuve de l'impôt dû par le contribuable et que l'administration dispose de pouvoirs exorbitants du droit commun pour rassembler ces preuves*"<sup>86</sup>. Dans cette perspective, les modalités d'obtention des preuves par l'administration devraient être considérées comme un élément essentiel de l'impôt, relevant ainsi pleinement du champ d'application de l'article 170 de la Constitution<sup>87</sup>. Cette qualification n'emporte toutefois pas l'adhésion de l'ensemble de la doctrine. En effet, d'autres auteurs estiment que les règles de preuve relèveraient davantage de la procédure fiscale que de la substance même de l'impôt. Pour ceux-ci, le droit fiscal procédural, contrairement au droit fiscal matériel, ne serait alors pas concerné par le principe de légalité de l'impôt<sup>88</sup>.

Dans le prolongement de cette réflexion, un autre argument consisterait à affirmer que l'application de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal constituerait, de toute façon,

---

<sup>81</sup> Constitution, art. 170.

<sup>82</sup> F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017/4, n° 6674, p. 76.

<sup>83</sup> C. Const., 13 octobre 2011, n° 150/2011; C. Const., 24 février 2022, B.3.2., n° 31/2022, R.G. n° 7594.

<sup>84</sup> M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, 2018, liv. 539, p. 322.

<sup>85</sup> C. Const., 30 mars 2010, n° 32/2010.

<sup>86</sup> M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, 2018, liv. 539, p. 322.

<sup>87</sup> M. MORIS, *ibidem*, p. 323.

<sup>88</sup> C. VERSCHEURE, "Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal'", *Act. fisc.*, 2022, n° 2022/24, liv. 24, p. 3.

une *remarquable négation du principe de la légalité* de l'impôt<sup>89</sup>. Comme le souligne François Koning, la loi fiscale, en tant qu'atteinte au droit de propriété protégé tant par le droit interne que par les normes internationales, doit faire l'objet d'une interprétation strictement encadrée: seules les prérogatives expressément conférées à l'administration peuvent être exercées. Or, le raisonnement adopté par la Cour de cassation dans son arrêt du 22 mai 2015 semble inverser cette logique<sup>90</sup>, en admettant l'utilisation de preuves obtenues en méconnaissance de la loi, dès lors qu'aucune interdiction explicite ne l'exclut. Ce glissement heurte le principe fondamental selon lequel l'autorité publique ne peut agir qu'en vertu de la loi, et révèle un éloignement préoccupant des exigences propres à un État de droit<sup>91</sup>.

Quoi qu'il en soit, le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt a cependant déjà été expressément mobilisé par certaines juridictions du fond pour écarter l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale. À cet égard, il convient de mentionner, à titre d'illustration significative, l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Bruxelles en date du 14 mai 2019<sup>92</sup>.

Dans cette affaire, la Cour d'appel avait estimé que "*le principe de la légalité de l'impôt prévu à l'article 170 de la Constitution s'oppose à ce que le juge puisse tenir compte d'une preuve qui a été obtenue en violation de la loi fiscale. Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale constituent une ingérence dans le droit au respect du domicile et de la vie privée du redevable de l'impôt, prévu à l'article 8 de la C.E.D.H., de sorte que ces investigations doivent répondre aux critères de l'article 8.2. de cette disposition. Pour être conforme à cette dernière disposition, les investigations de l'administration fiscale doivent être menées conformément à la loi qui les prévoit et cette loi doit être suffisamment claire et précise pour être prévisible dans son application. Cela s'oppose à ce que le juge puisse, à l'issue de la balance des intérêts en présence, tenir compte d'une preuve obtenue en violation de loi*"<sup>93</sup>.

---

<sup>89</sup> F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017/4, n° 6674, p. 78.

<sup>90</sup> Pour rappel, dans le premier attendu de l'arrêt du 22 mai 2015, la Cour de cassation a jugé que "*la législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende*".

<sup>91</sup> F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017/4, n° 6674, p. 78.

<sup>92</sup> En l'espèce, lors d'un contrôle T.V.A. exercé au siège d'exploitation de la société A., des agents de l'ISI s'étaient rendus dans un bureau à proximité où étaient conservés ses documents comptables et administratifs. Sur place, ils découvrent également des livres et documents appartenant à la société B., ainsi que la présence d'un gérant de cette dernière. Les agents ont alors retenu ces documents sur la base de l'article 61, §2 du C.T.V.A., et les ont transmis à l'inspection des Contributions directes, qui a entendu imposer certains montants, renseignés dans des feuilles de caisses de la société B., comme rémunérations dans le chef d'une personne physique. La Cour a estimé que cette démarche violait les articles 61 et 63 du C.T.V.A. Les agents, intervenant dans le cadre du contrôle de la société A., ne pouvaient ni accéder aux documents de la société B., ni en exiger la remise ou exercer un droit de rétention en dehors du cadre légal strictement défini.

<sup>93</sup> Bruxelles (Fr.) (fisc.), 6<sup>ème</sup> chambre, n° 2014/AF/303, 14 mai 2019.

En même temps, il convient de relever qu'une application trop rigide du principe de légalité pourrait paradoxalement engendrer une atteinte au principe d'égalité des citoyens devant l'impôt, tel que visé à l'article 172 de la Constitution. En effet, écarter systématiquement des preuves en raison d'irrégularités mineures pourrait conduire à exonérer certains contribuables de leur dette fiscale, alors même qu'ils étaient légalement imposables<sup>94</sup>. Une telle situation pourrait conduire à des situations où des contribuables, bien que se trouvant dans des situations similaires, seraient traités différemment en raison de la manière dont les preuves ont été obtenues. Cela pourrait alors porter atteinte au principe d'égalité devant l'impôt. Dans un tel cas, le juge se retrouve dans la position délicate de devoir concilier ces deux principes constitutionnels.

Cette tension entre légalité et égalité met en lumière l'insécurité juridique créée par la transposition partiellement assumée de la jurisprudence Antigone en matière fiscale. Dans un État de droit, ce n'est pas au juge de concilier seul ces principes constitutionnels fondamentaux, mais bien au législateur de déterminer explicitement dans la loi fiscale, le sort des preuves irrégulièrement obtenues par l'administration fiscale. Faute de quoi, l'application actuelle d'Antigone en fiscalité apparaît non seulement discutable au regard du principe de la légalité, mais aussi au regard de celui de l'égalité. Autrement dit, en l'absence de cadre légal clair, c'est au juge qu'incombe la tâche de concilier ces principes, ce qui peut conduire à des décisions divergentes et à une application inégale de la loi.

### **b) Le contrôle juridictionnel des actes administratifs: l'article 159 de la Constitution**

Ce constat invite également à s'interroger sur le contrôle de la légalité de l'article 159 de la Constitution qui interdit aux juridictions de donner effet à des actes administratifs non conformes à la norme légale<sup>95</sup>. Il énonce que "*[I]es cours et les tribunaux n'appliqueront les arrêtés et règlements généraux, provinciaux et locaux, qu'autant qu'ils seront conformes aux lois*"<sup>96</sup>.

Les cours et tribunaux doivent à cet égard vérifier la légalité interne et externe de tout acte administratif sur lequel est fondée une demande, une défense ou une exception<sup>97</sup>. Cette disposition est applicable même aux actes administratifs non réglementaires et aux actes administratifs individuels<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> C. VERSCHEURE, "Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal'", *Act. fisc.*, 2022, n° 2022/24, liv. 24, p. 3.

<sup>95</sup> F. KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

<sup>96</sup> Constitution, art. 159.

<sup>97</sup> M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, 2018, liv. 539, p. 323; Cass., 4 décembre 2006, *J.T.*, 2007, p. 169; Cass., 10 septembre 2007, n° S.07.0003.F.

<sup>98</sup> Cass., 22 mars 1993, *Pas.*, 1993, I., p. 308.

Selon François Koning, "le contrôle de la légalité de l'article 159 de la Constitution constitue un obstacle irrémédiable à la jurisprudence Antigone en matière fiscale"<sup>99</sup>. En effet, dès lors que les investigations réalisées par les fonctionnaires des administrations fiscales constituent des actes administratifs<sup>100</sup>, ils relèvent du contrôle de la légalité imposé au juge par l'article 159 de la Constitution. Si l'on suit ce raisonnement, cet article devrait, par lui-même être suffisant pour exclure qu'une imposition basée sur des preuves irrégulièrement obtenues soit opposable au contribuable<sup>101</sup>.

### **c) La portée "illusoire" des exceptions à la réception des preuves irrégulières**

Sans revenir en détail sur les trois exceptions à l'utilisation des preuves irrégulièrement recueillies, dégagées par la Cour de cassation depuis 2015, il convient simplement de rappeler que leur portée demeure, selon nous, limitée et que la protection qu'elles offrent au contribuable s'avère, en pratique, relativement restreinte. Ce constat, bien qu'indépendant des problématiques constitutionnelles que nous examinons ici, contribue à nourrir le climat d'incertitude et les critiques entourant la transposition de cette jurisprudence en matière fiscale.

### **d) Les incertitudes introduites par l'arrêt *WebMindLicences* du 17 décembre 2015**

#### **1. Analyse de l'arrêt<sup>102</sup>**

À la suite de l'arrêt rendu le 17 décembre 2015 par la Cour de justice de l'Union européenne<sup>103</sup> (C.J.U.E.), certains doutes ont surgi quant à la compatibilité de la jurisprudence Antigone (appliquée à l'établissement de l'impôt) avec le droit de l'Union<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017, p. 81.

<sup>100</sup> Ainsi, selon ce postulat, lorsque les éléments de preuve servant de fondement à l'imposition – lesquels doivent être considérés comme parties intégrantes de l'acte administratif – ont été obtenus en méconnaissance des règles légales, l'imposition qui en résulte ne peut qu'être entachée d'illégalité.

<sup>101</sup> Voy. en ce sens, S. GNEDASJ et E. RAVET, "Commentaires sur la proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale (n° 55-2783/001) à destination de la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants", *R.G.C.F.*, 2023/3, p. 252.

<sup>102</sup> Sur cet arrêt, voy. not. C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022, liv. 1, pp. 33-34; C. BUYSSE, "Preuves irrégulières; la Cour de cassation "surclassée par la CJUE?", *Fiscologue*, 2016, liv. 1492, pp. 1-4; P. DE VOS et D. VERBEKE, "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *T.F.R.*, 2016, liv. 499, pp. 356-352; F. KONING, "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale Antigone?", *J.T.*, 2016/24, n° 6652; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017, liv. 6674, p. 83; C. VAN DE HEYNING, "Antigoon doorstaat (voorlopig) de mensenrechtentoest", *T. Strafr.*, 2017, liv. 2, pp. 117-121; S. DE RAEDT, "De Belgische Antigoon-leer, het vervolgverhaal na het arrest WebMindLicences", *T.F.R.*, 2020, liv. 588, pp. 795-797.

<sup>103</sup> C.J.U.E., 17 décembre 2015, *WebMindLicences*, C-419/14.

<sup>104</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 33.

Dans cette affaire, la Cour de justice était appelée à se prononcer sur la question de savoir si une administration fiscale nationale pouvait, dans le cadre de la lutte contre les pratiques abusives en matière de T.V.A., s'appuyer sur des éléments de preuves recueillis au cours d'une procédure pénale parallèle, non encore clôturée, et ce à l'insu du contribuable concerné. Ces preuves pouvaient notamment résulter d'interceptions de communications ou de la saisie de courriers électroniques<sup>105</sup>.

Selon le juge européen, le droit de l'Union ne s'oppose pas en soi à une telle utilisation par l'administration fiscale, à condition néanmoins que les droits garantis par le droit de l'Union, spécialement la Charte, soient respectés<sup>106</sup>. De telles ingérences dans l'exercice du droit fondamental au respect de la vie privée et familiale "*ne peuvent [...] avoir lieu que si elles sont prévues par la loi et si, dans le respect du principe de proportionnalité, elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union*"<sup>107</sup>. L'analyse du respect ou de la violation de ce type de droits fondamentaux repose d'ailleurs classiquement sur ces critères<sup>108</sup>.

Il incombe finalement au juge national de vérifier, d'une part si les *mesures d'investigations* étaient "*prévues par la loi et nécessaires dans le cadre de la procédure pénale*" et d'autre part, si l'*utilisation* par l'administration "*des preuves obtenues par ces mesures étaient également autorisée par la loi et nécessaire*"<sup>109</sup>.

Certains auteurs ont considéré que cet arrêt remettait en cause de manière substantielle la jurisprudence fiscale Antigone de la Cour de cassation. En effet, il ne serait plus requis, selon ceux-ci, que la loi méconnue prévoie une "sanction particulière" ni qu'une atteinte à la fiabilité de la preuve, aux principes de bonne administration ou au droit à un procès équitable soit démontrée<sup>110</sup>. Il suffirait que la preuve ait été obtenue d'une manière *non prévue par la loi* et, partant *non autorisée*, et que son utilisation porte atteinte à un droit fondamental garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, tel que le respect de la vie privée ou le droit de propriété<sup>111</sup>.

---

<sup>105</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 234.

<sup>106</sup> Point n° 68 de l'arrêt.

<sup>107</sup> C. BUYSSE, "Preuves irrégulières: la Cour de cassation 'surclassée' par la CJUE?", *Fiscologue*, n° 1492, p. 1, 2016, p. 3.

<sup>108</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 234.

<sup>109</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 234.

<sup>110</sup> M. BOURGEOIS, et C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 237.

<sup>111</sup> F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017, p. 83.

D'autres auteurs adoptent une lecture plus nuancée, estimant qu'il n'existerait pas nécessairement de rupture entre l'arrêt *WebMindLicences* et la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>112</sup>.

Selon ce postulat, *toute violation de la loi, par une mesure d'enquête, n'entraînerait pas d'office la violation d'un droit fondamental*<sup>113</sup>. Dans cette optique, il conviendrait d'abord d'évaluer si la mesure d'enquête en cause constitue une ingérence au sens des instruments relatifs aux droits de l'homme. Il faudrait ensuite examiner si cette ingérence est autorisée par la loi, poursuit un but légitime et est proportionnée par rapport à ce but<sup>114</sup>.

Selon ces auteurs, il demeurerait en tout état de cause possible de considérer que la violation d'un droit fondamental pourrait, en elle-même, témoigner d'une violation *caractérisée* aux exigences de bonne administration, répondant ainsi indirectement au second critère d'exclusion des preuves irrégulières retenu par la Cour de cassation<sup>115</sup>.

## 2. *WebMindLicences*: une jurisprudence au champ d'application controversé

Il convient, à ce stade, de s'interroger sur l'étendue du champ d'application matériel de l'arrêt *WebMindLicenses* rendu par la Cour de justice de l'Union européenne. En effet, pour une partie de la doctrine, dont font partie Philippe De Vos et David Verbeke<sup>116</sup>, la portée de l'enseignement de la Cour devrait être circonscrite au domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, contexte dans lequel l'arrêt a été rendu, voire, plus largement, aux impositions harmonisées relevant du droit de l'Union européenne, sans possibilité d'extension aux impôts sur les revenus<sup>117</sup>.

Dans un arrêt du 14 juin 2016, la Cour d'appel d'Anvers a semblé se rallier à cette position<sup>118</sup>. Saisie d'une affaire portant sur l'utilisation de données bancaires obtenues lors d'un contrôle TVA dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, la Cour a jugé que le droit de l'Union ne garantit en principe pas les droits fondamentaux des contribuables *en matière d'impôts*

---

<sup>112</sup> I. DE TROYER et L. VANDENBERGHE, "Bevisting van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *R.W.*, 2015-2016, n° 37, p. 1464.

<sup>113</sup> M. BOURGEOIS, et C., VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 238.

<sup>114</sup> M. BOURGEOIS, et C., VERSCHEURE, *ibidem*, p. 238.

<sup>115</sup> M. BOURGEOIS, et C., VERSCHEURE, *ibidem*, p. 238.

<sup>116</sup> Ph. DE VOS ET D. VERBEKE, "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *T.F.R.*, 2016, p. 356.

<sup>117</sup> M. BOURGEOIS, et C., VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 240; C. BUYSSE, "Preuves irrégulières: la Cour de cassation 'surclassée' par la CJUE?", *Fiscologue*, n° 1492, p. 1, 2016, p. 4.

<sup>118</sup> Inédit.

*directs*, contrairement à la TVA, qui relève du droit harmonisé de l'Union. En conséquence, l'admissibilité des preuves en matière d'impôts directs reste régie par les principes de droit national, notamment la jurisprudence Antigone fiscale de la Cour de cassation belge, et non par les exigences de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La Cour a ainsi estimé que la C.E.D.H. n'impose pas de règles strictes en matière d'admissibilité des preuves, laissant cette question à l'appréciation des États membres. Cette décision illustre les limites matérielles de l'arrêt *WebMindLicenses* et démontre la coexistence de régimes juridiques distincts selon le type d'impôt concerné<sup>119</sup>.

D'autres auteurs estiment néanmoins que la portée de la jurisprudence *WebMindLicences* excède la sphère de la TVA, dans la mesure où les articles 7 (droit au respect de la vie privée) et 47 de la Charte (droit à un recours effectif) correspondent, selon l'article 52.3 de ladite Charte, aux articles 8 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme. En conséquence, les garanties issues de la C.E.D.H. demeureraient pleinement mobilisables dans les situations échappant au champ d'application du droit de l'Union, assurant ainsi une continuité dans la protection des droits fondamentaux, indépendamment du fondement juridique en cause<sup>120</sup>.

Les positions et interprétations quant à l'impact de l'arrêt *WebMindLicences* sur cette jurisprudence belge ne sont pas convergentes, au sein de la doctrine, de manière telle qu'une insécurité caractérise l'avenir de ce régime. Postérieurement à cet arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour de cassation belge a néanmoins réitéré telle quelle sa jurisprudence Antigone relative à l'admissibilité des preuves irrégulières en matière fiscale<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> C. BUYSSE, "Preuves irrégulières: la Cour de cassation 'surclassée' par la CJUE?", *Fiscologue*, n° 1492, p. 1, 2016, p. 4.

<sup>120</sup> M. BOURGEOIS et C. VERSCHEURE, ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, p. 240.

<sup>121</sup> Voy. Cass., 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N.

### **III.- DEUXIÈME PARTIE – L'ACCUEIL RÉSERVÉ À LA JURISPRUDENCE ANTIGONE PAR LES JURIDICTION DU FOND: UNE ADHÉSION FRAGMENTÉE**

Cette deuxième partie se penchera sur la manière dont les juridictions du fond, tant de première instance que d'appel, accueillent la jurisprudence Antigone lorsqu'elle est invoquée en matière fiscale. Il s'agira ainsi d'examiner les décisions rendues en la matière en identifiant les affaires pertinentes, en exposant brièvement les faits ayant conduit à la contestation, notamment les irrégularités reprochées à l'administration, puis en analysant les positions adoptées par les juges quant à l'utilisation ou au rejet de cette jurisprudence. Chaque décision fera l'objet d'un commentaire critique, incluant les termes exacts utilisés par les juridictions lorsque cela s'avèrera éclairant, afin de comprendre si l'on se trouve face à une adhésion explicite ou un rejet assumé.

Ce travail d'analyse mettra en lumière une réalité complexe et nuancée, dans laquelle la majorité des juridictions semble refuser, à ce jour, d'appliquer pleinement la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal. Cette tendance, loin d'être unanime, témoigne du caractère controversé de la transposition pénale au droit fiscal, et soulève d'importantes sources d'interrogations quant à la protection des droits fondamentaux des contribuables.

#### **III.1. Les décisions refusant l'application de la jurisprudence Antigone**

Les décisions de rejet de la jurisprudence Antigone, bien que parfois motivées par des considérations techniques ou contextuelles, se fondent bien souvent sur une argumentation commune relative à la protection des droits fondamentaux du contribuable. L'argument central dans ces décisions est la préservation de l'intégrité des procédures fiscales ainsi que le respect des principes constitutionnels et supranationaux.

##### **III.1.1. *Jugement du tribunal de première instance de Namur du 10 février 2021*<sup>122</sup>**

###### **a) Les faits**

Ce jugement fait suite à une contestation introduite par un contribuable contre une taxation à l'impôt des personnes physiques, qui se rapportait à cinq exercices d'imposition différents, fondée sur la base d'une enquête bancaire entachée d'irrégularités<sup>123</sup>.

---

<sup>122</sup> Civ. Namur, 10 février 2021, inédit (n° 14/175/1, 14/2169/A, 14/2378A, 15/1506).

<sup>123</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022, liv. 1, p. 35.

Par un jugement antérieur du 5 décembre 2018<sup>124</sup>, le tribunal avait déjà constaté que la procédure mise en œuvre par l'administration violait les exigences de l'article 322, §2, alinéa 3, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, à l'exception d'un seul exercice, sur les cinq, pour lequel la procédure était considérée comme régulière<sup>125</sup>.

En effet, pour deux des exercices en cause, le contribuable avait informé l'administration, en réponse à une demande de renseignements et document de la banque à l'appui, de la clôture du compte bancaire étranger concerné; le tribunal a dès lors estimé que l'administration ne disposait plus d'indices suffisants de fraude, et relevé qu'elle n'avait pas non plus manifesté son intention de recourir à la taxation indiciaire sur la base de l'article 341 du C.I.R. 1992. Pour les deux autres exercices, l'administration n'avait pas précisé, dans sa demande de renseignements, qu'elle pourrait faire usage de la procédure prévue à l'article 322 du C.I.R. 1992 en cas de réponse incomplète concernant les documents bancaires sollicités<sup>126</sup>.

Dans ce contexte, le tribunal avait ordonné la réouverture des débats afin de permettre aux parties de s'exprimer sur la portée de la jurisprudence Antigone en l'espèce, ainsi que sur les conséquences à tirer de la méconnaissance de l'article 322 du C.I.R. 1992 sur la légalité des cotisations litigieuses<sup>127</sup>.

### **b) La décision du tribunal**

Suivant la position du contribuable, le tribunal va rejeter l'application de la jurisprudence Antigone et estimer que<sup>128</sup>:

*"Nonobstant cette jurisprudence Antigone de la Cour de cassation, dont la teneur a certes encore été confirmée par un arrêt du 18 janvier 2018, le tribunal estime ne pas pouvoir y recourir pour décider de prendre en compte, ou non, les preuves récoltées par l'administration fiscale en violation de l'article 322 du C.I.R. 1992"<sup>129</sup>.*

En effet, le tribunal considère qu'une telle transposition se heurte à de nombreux obstacles, qu'ils soient d'ordre constitutionnel ou issus de normes et décisions supranationales,

---

<sup>124</sup> Inédit.

<sup>125</sup> En l'espèce, l'imposition se rapportait à cinq exercices d'imposition différents. L'administration fiscale aurait valablement mis en œuvre la procédure de l'article 322 du C.I.R. 92 pour un seul d'entre eux, la procédure suivie pour les quatre autres étant jugée irrégulière.

<sup>126</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 36.

<sup>127</sup> Civ. Namur, 10 février 2021, inédit (n° 14/175/1, 14/2169/A, 14/2378A, 15/1506).

<sup>128</sup> *Ibidem*.

<sup>129</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 36.

empêchant ainsi sa mise en œuvre<sup>130</sup>. Ces obstacles, déjà mis en lumière par une doctrine préexistante<sup>131</sup> sont: le principe de la légalité de l'impôt visé à l'article 170 de la Constitution, l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la C.E.D.H., et l'article 8 de la C.E.D.H<sup>132</sup>.

Selon le tribunal, le principe de la légalité de l'impôt suffirait à lui seul à exclure la prise en compte des éléments de preuve<sup>133</sup>. En effet, d'après cette juridiction, l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale apparaît incompatible avec ce principe qui requiert, "*d'une part, que les conditions dans lesquelles la preuve de l'imposition rapportée soient conformes à la loi et, d'autre part, que ces conditions soient définies par la loi et non en fonction de critères et sous-critères élaborés par la jurisprudence*"<sup>134</sup>.

### **III.1.2. *Jugement du tribunal de première instance du Hainaut du 6 septembre 2024*<sup>135</sup>**

#### **a) Les faits**

Dans un jugement du 6 septembre 2024, le tribunal de première instance du Hainaut a été saisi d'un litige relatif à un supplément d'impôt à charge d'un contribuable personne physique pour trois exercices d'impositions. L'administration fiscale fondait sa rectification sur les éléments d'un dossier pénal. Ces éléments avaient été portés à la connaissance du fisc par l'intermédiaire d'une information de la gendarmerie locale et d'une lettre du Procureur du Roi du 11 août 1993. Toutefois, au moment de l'envoi de l'avis de rectification (le 13 septembre 1993), aucune autorisation expresse préalable du Procureur général, exigée par l'article 327 du C.I.R. 1992 pour la communication d'informations issues d'une procédure pénale, n'avait été délivrée. Celle-ci n'interviendra que le 25 octobre 1993. La Cour d'appel de Mons, par un arrêt du 31 janvier 2003, avait pour ce motif annulé les cotisations litigieuse<sup>136</sup>.

---

<sup>130</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 35.

<sup>131</sup> Voy. not. M. MORIS, *Procédure fiscal approfondie en matière d'impôts directs*, 3<sup>ème</sup> édition, Limal, Anthémis, 2020, pp. 368-382; M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, n° 539, 2018, pp. 318-323; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone", *J.T.*, 2017, pp. 76-77; F., KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

<sup>132</sup> Pour un commentaire relatif à ces normes internationales, voy. C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *op. cit.*

<sup>133</sup> C. VERSCHEURE, "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, p. 36.

<sup>134</sup> C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 36.

<sup>135</sup> Civ. Hainaut, 6 septembre 2024, R.G. 09/139/A, inédit.

<sup>136</sup> O. BERTIN, "Un autre tribunal se rebelle contre la doctrine Antigone", *Fiscologue*, novembre 2024, n° 1858, p. 2.

Par la suite, l'administration a émis de nouveaux avis de rectification et procédé à l'établissement de cotisations subsidiaires sur la base de l'ancien article 355 du C.I.R. 1992<sup>137</sup>, applicable au moment des faits. Le contribuable a également contesté ces cotisations<sup>138</sup>.

Le tribunal s'est alors penché sur la légalité des cotisations subsidiaires établies par l'administration. Conformément à l'article 355 du C.I.R. 1992, une telle réimposition est possible si elle repose, en tout ou en partie, sur les mêmes éléments matériels que ceux qui encourent à la formation de la base imposable de la cotisation initiale annulée, ce qui était bien le cas ici, les nouvelles cotisations se fondant également sur les données issues dudit dossier pénal. Toutefois, le juge rappelle qu'il faut replacer l'analyse au moment où l'erreur ayant conduit l'annulation de la première cotisation a été commise. Il convient alors de vérifier si, abstraction faite de cette erreur, l'administration pouvait légalement établir l'imposition. Le tribunal conclut que ce n'était pas le cas: si le fisc a ultérieurement sollicité l'autorisation du procureur général, c'est parce qu'il avait, en réalité, eu connaissance du dossier pénal par des voies irrégulières<sup>139</sup>. Le fisc a alors entendu se fonder sur la jurisprudence Antigone en invoquant le droit d'utiliser les renseignements obtenus de manière illégale, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>140</sup>.

### **b) La décision du tribunal**

Le tribunal a cependant écarté cette jurisprudence, qui selon lui, "*aboutit à laisser au juge le soin de décider s'il applique ou non la loi, dont il n'est pas contesté qu'elle a été violée. Ainsi, si le juge décide de retenir la preuve entachée d'une illicéité pour justifier l'impôt, il écarte l'application de la loi qui rend cette preuve illégale*"<sup>141</sup>. Selon le tribunal, une telle manière d'agir méconnaîtrait le principe de la légalité de l'impôt, tel que visé à l'article 170 de la Constitution.

En effet, selon le juge, l'établissement l'impôt ne résulterait alors plus d'une disposition législative, mais de l'appréciation par le juge d'un fait génératrice de l'impôt, alors même que les règles gouvernant la recevabilité des preuves relèvent de la compétence du législateur<sup>142</sup>.

---

<sup>137</sup> Dans le cadre de l'ancienne procédure fiscale qui était encore d'application dans le cadre de cette affaire, l'administration pouvait aussi procéder à une nouvelle cotisation sur base de l'article 355 du C.I.R. 1992 après l'annulation judiciaire de la cotisation.

<sup>138</sup> O. BERTIN, "Un autre tribunal se rebelle contre la doctrine Antigone", *Fiscologue*, novembre 2024, n° 1858, p. 2.

<sup>139</sup> O. BERTIN, *ibidem*, p. 2.

<sup>140</sup> O. BERTIN, *ibidem*, pp. 1-2.

<sup>141</sup> O. BERTIN, *ibidem*, pp. 1-2.

<sup>142</sup> O. BERTIN, *ibidem*, pp. 1-2.

Sur ce point, le tribunal adopte la position soutenue par le tribunal de première instance de Namur ainsi que celle de la Cour d'appel de Bruxelles du 14 mai 2019<sup>143</sup> analysées précédemment<sup>144</sup>.

En outre, la Cour a considéré que l'utilisation de preuves obtenues en violation de la vie privée, du domicile ou des correspondances est contraire à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Ces protections devant, selon elle, s'appliquer pleinement en matière fiscale<sup>145</sup>.

### ***III.1.3. Conclusion intermédiaire***

L'examen de ces deux décisions révèle que les juridictions du fond susmentionnées, confrontées à la question de l'utilisation de preuves irrégulièrement obtenues en matière fiscale, écartent purement et simplement l'application de la jurisprudence Antigone. Elles ne procèdent ni à une mise en balance des intérêts en présence, ni à l'application des critères dégagés par cette jurisprudence, et ne mettent en œuvre aucun test permettant d'évaluer la recevabilité de la preuve litigieuse. Elles semblent se tenir à une lecture stricte des principes applicables, en particulier celui de la légalité de l'impôt. L'invocation, par les juges, de l'article 170 de la Constitution revient de manière récurrente, témoignant d'une volonté de fonder la décision sur des garanties constitutionnelles considérées comme intangibles. Cette orientation laisse apparaître une logique d'exclusion automatique des preuves entachées d'irrégularité, sans que des considérations d'efficacité ou de répression fiscale n'entrent en ligne de compte.

## **III.2. Les décisions admettant l'application de la jurisprudence Antigone**

Si la tendance générale actuelle semble être au refus de l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale, certaines juridictions ont néanmoins accepté son application. Celles qui font ce choix sont souvent celles qui considèrent qu'une application mesurée et circonstanciée peut favoriser la recherche de la vérité et la lutte contre la fraude fiscale, tout en respectant les principes fondamentaux du droit.

---

<sup>143</sup> Bruxelles (Fr.) (fisc.), 6<sup>ème</sup> chambre, n° 2014/AF/303, 14 mai 2019.

<sup>144</sup> O. BERTIN, "Un autre tribunal se rebelle contre la doctrine Antigone", *Fiscologue*, novembre 2024, n° 1858, p. 2.

<sup>145</sup> M. SHOOSHTARI, "Le tribunal du Hainaut remet en cause la doctrine Antigone en matière fiscale", *Idefisc*, n° 129, décembre 2024, p. 13.

### **III.2.1. L'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 9 février 2016<sup>146</sup>**

#### **a) Les faits**

Dans cette affaire, la Cour d'appel d'Anvers s'est penchée sur la régularité d'une demande de production de documents formulée par l'administration fiscale. Si cette dernière est en droit, conformément à l'article 315 du C.I.R. 1992, de réclamer au contribuable la communication de ses livres et documents "sans déplacement", elle peut également, sur une base volontaire, obtenir ces documents "avec déplacement". Toutefois, la Cour précise qu'une telle demande perd son caractère volontaire dès lors qu'elle s'accompagne, dans la même lettre, d'une menace de sanction en cas de non-respect. Les pièces obtenues dans ces conditions sont donc considérées comme irrégulièrement recueillies. Pour autant, la Cour ne les écarte pas automatiquement. En se référant à l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2015, elle rappelle que seules trois situations peuvent justifier l'exclusion d'une telle preuve, ce qui, selon elle, n'était pas le cas en l'espèce<sup>147</sup>.

#### **b) La décision de la Cour**

La Cour a estimé que les moyens de preuve "*n'ont nullement été obtenus d'une manière [totalement] contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration*"<sup>148</sup>. Elle justifie cette position en considérant que le contrôleur des contributions avait en tout état de cause le droit de prendre connaissance des pièces en question et pouvait en tout cas aller les consulter auprès du contribuable et que celles-ci restaient, de toute manière, les mêmes et auraient été produites si le contrôleur l'avait demandé<sup>149</sup>.

Dans cette affaire, le juge a fait application des principes dégagés par la jurisprudence Antigone en procédant à une appréciation *in concreto* des circonstances. Il a examiné, au cas par cas, les éléments du dossier et a conclu que, bien que la preuve ait été obtenue de manière irrégulière, son utilisation était justifiée en l'espèce. On remarque donc qu'en fonction du juge saisi et de sa sensibilité aux critères dégagés par la jurisprudence Antigone, l'appréciation des preuves irrégulièrement obtenues peut varier. Selon le juge, ces critères peuvent être interprétés de manière plus ou moins stricte, entraînant des décisions divergentes quant à la recevabilité de telles preuves.

---

<sup>146</sup> Anvers, 9 février 2016, Inédit, "Communication 'avec' déplacement et 'Antigone' fiscal", *Fiscologue*, n° 1469, p. 12.

<sup>147</sup> *Ibidem*.

<sup>148</sup> *Ibidem*.

<sup>149</sup> *Ibidem*.

### **III.2.2. L'arrêt de la Cour d'appel de Mons du 20 octobre 2021<sup>150</sup>**

#### **a) Les faits**

Monsieur M. D. et Monsieur A. S. ont exploité, en association de fait, un commerce de friterie identifié à la TVA sous le numéro [BE...], du 1<sup>er</sup> janvier 1987 au 1<sup>er</sup> novembre 1992. Dans le cadre d'une enquête judiciaire, les autorités fiscales compétentes ont obtenu, avec l'autorisation du Procureur général près la cour d'appel de Mons, l'accès à un dossier répressif les concernant. Cette consultation a notamment permis la découverte, suite à une perquisition qui avait eu lieu antérieurement au domicile de M. D., de quatre agendas mentionnant les chiffres d'affaires journaliers de la friterie entre 1987 et 1990.

L'analyse de ces documents a révélé des dissimulations de revenus significatives par rapport aux déclarations de TVA, estimées à un total de 609.572 francs belges. En conséquence, une contrainte fiscale d'un montant global de 1.828.716 francs belges, incluant une amende égale au double du montant des droits éludés, a été infligée et signifiée le 24 décembre 1991.

Les intéressés ont formé opposition à cette contrainte le 3 février 1992, contestant sa validité et sollicitant réparation du préjudice subi. Par jugement du 2 avril 2020, le tribunal de première instance du Hainaut (division Mons) a rejeté leur demande tout en la déclarant recevable. Les appelants ont alors interjeté appel le 9 juin 2020<sup>151</sup>.

#### **b) La décision de la Cour**

Dans cette affaire, le juge examine, notamment, la légalité des éléments de preuve obtenus par l'administration<sup>152</sup>, en réponse à une contestation fondée notamment sur la jurisprudence Antigone. Bien qu'il ne déclare pas formellement que les éléments de preuve sont entachés d'illégalité, le juge choisit néanmoins de procéder à une analyse détaillée à la lumière des critères dégagés par la Cour de cassation dans son arrêt du 22 mai 2015.

En reprenant les principes issus de la jurisprudence Antigone, le tribunal admet l'usage de la preuve contestée au motif qu'elle n'a de toute manière, en l'espèce, pas été obtenue "*d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration*" et qu'elle ne compromet pas le droit à un procès équitable.

---

<sup>150</sup> Mons (civ.), 18<sup>ème</sup> chambre, n° 2020/RG/327, 20 octobre 2021.

<sup>151</sup> *Ibidem*.

<sup>152</sup> Les appelants contestaient la légalité de la perquisition qui a permis de saisir les agendas sur la base desquels le chiffre d'affaires non déclaré à la TVA a été établi, de même que la légalité de la saisie desdits agendas au domicile de Monsieur M.D.

En l'espèce, bien que la Cour estime que la preuve n'a pas été obtenue de manière irrégulière ou en tout état de cause, que les irrégularités alléguées ne justifient pas l'exclusion de la preuve, elle choisit néanmoins de faire application des critères issus de la jurisprudence Antigone pour appuyer son raisonnement. Cette décision montre, en tout cas, la volonté de certains juges d'appliquer fidèlement les principes dégagés par l'arrêt du 22 mai 2015, en confrontant le cas d'espèce à ces critères, même lorsque la preuve en question ne présente pas, *a priori*, de caractère illicite. Ce raisonnement témoigne d'une démarche visant à garantir une solution qui soit conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation.

### **III.2.3.     *L'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 16 mars 2021*<sup>153</sup>**

#### **a) Les faits**

Dans cette affaire, le litige portait sur une cotisation complémentaire à l'impôt des sociétés, établie au nom du défendeur pour l'année d'imposition 2006. La cotisation, d'un montant supérieur à 1,7 million d'euros, avait été enrôlée dans le cadre de la procédure prolongée applicable en cas de fraude fiscale présumée. L'évaluation contestée n'avait été rendue possible que parce que l'administration fiscale avait obtenu, dans le cadre d'une enquête bancaire menée à l'encontre de personnes physiques actives au sein de la société, en l'occurrence T., F.D.W. et D.D.W, des informations sur un compte bancaire du défendeur. Ce sont ces actes d'enquête qui ont permis à l'administration de se procurer les données à la base de l'évaluation.

Ces individus avaient été invités à transmettre les relevés de tous les comptes bancaires dont ils étaient cotitulaire et/ou pour lesquels ils avaient procuration, pour une période couvrant plusieurs exercices. À la suite de réponses jugées incomplètes, et face à des indices de fraude, le fisc a sollicité et obtenu des données bancaires supplémentaires. C'est ainsi qu'il a découvert l'existence d'un compte courant ouvert au nom de la société auprès d'ING, non déclaré dans les comptes annuels, et sur lequel avaient transité des montants significatifs. L'administration a considéré qu'un montant de plus de 540.000 euros retiré de ce compte constituait un avantage non déclaré, imposable séparément sur la base de l'article 219 du CIR/92 (évaluation dite "de commission secrète").

La société a contesté l'utilisation de ces informations, en soutenant qu'elles avaient été obtenues en méconnaissance des garanties procédurales prévues à l'article 322 du C.I.R. 1992. Le tribunal de première instance de Flandre orientale, dans un jugement du 4 mars 2016, a annulé la cotisation considérant que les données utilisées ne pouvaient être valablement exploitées, en raison de leur mode d'obtention irrégulier<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup> Voy. Gand (fisc.), 5<sup>ème</sup> chambre, n° 2016/AR/1176, 16 mars 2021, disponible sur monkey.wolterskluwer.com.

<sup>154</sup> Gand (fisc.), 5<sup>ème</sup> chambre, n° 2016/AR/1176, 16 mars 2021, disponible sur monkey.wolterskluwer.com.

## b) La décision de la Cour

Dans cette affaire, le juge a été confronté à la question de l'utilisabilité de preuves obtenues illégalement, en l'occurrence des données bancaires recueillies par l'administration fiscale sans avoir respecté l'intégralité des formalités prescrites par la législation fiscale. En l'espèce, le juge d'appel reconnaît que l'administration fiscale a violé les conditions de l'article 322, paragraphe 2, du C.I.R. 1992<sup>155</sup>. Toutefois, en se référant au test *Antigoon*<sup>156</sup>, il estime que cette irrégularité ne justifie pas nécessairement l'exclusion de la preuve. Le juge considère ainsi que le test Antigone doit permettre de trouver un équilibre entre les droits de la défense et l'importance de trouver la vérité.

La Cour d'Appel de Gand, juste avant de reproduire le premier attendu de l'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2015<sup>157</sup>, a ainsi estimé que: "*[I]l* simple fait que des données aient été obtenues par l'administration au mépris de la loi n'implique pas automatiquement que ces données ne puissent pas être utilisées pour établir l'imposition contestée"<sup>158</sup>.

En l'espèce, le juge a procédé à une mise en balance entre les intérêts en jeu: d'une part, la protection des droits du contribuable, notamment son droit à la vie privée et à un procès équitable; d'autre part, la nécessité de lutter contre la fraude fiscale et d'assurer le bon fonctionnement de l'administration fiscale. L'irrégularité soulevée par le défendeur, à savoir l'absence d'une demande préalable des informations à la société avant d'interroger la banque, a été reconnue, mais jugée non suffisante pour exclure la preuve.

En appliquant le test Antigone, le juge a pris en considération plusieurs éléments, à savoir la gravité de l'irrégularité commise, l'impact de celle-ci sur le droit à un procès équitable et l'intérêt de la recherche de la vérité fiscale. En l'espèce, la fraude de l'intimé, qui a dissimulé plus de 540 000 euros de revenus, a été considérée comme une violation bien plus grave que l'irrégularité formelle de la procédure<sup>159</sup>. Cette fraude a joué un rôle décisif dans la décision, permettant au juge de conclure que les preuves devaient être utilisées afin de garantir l'efficacité du contrôle fiscal.

---

<sup>155</sup> L'article 322, §2, du C.I.R. 1992 prévoit un système de paliers dans lequel l'administration doit d'abord demander au contribuable lui-même les informations qu'elle souhaite obtenir de la part de l'institution financière. Elle doit alors indiquer explicitement qu'en cas d'absence de collaboration (suffisante) du contribuable, l'institution financière de ce dernier peut être interrogée par écrit.

<sup>156</sup> Dans cet arrêt, il est question de "test Antigone", ce qui correspond à l'utilisation, par le juge, des critères dégagés par la jurisprudence de la Cour de cassation afin d'évaluer si la preuve prétendument illégale peut être utilisée par le juge pour établir l'imposition.

<sup>157</sup> À ce sujet, voy. Cass., 22 mai 2015, n° F.13.0077.N., n° 335, p. 1349.

<sup>158</sup> Gand (fisc.), 5<sup>ème</sup> chambre, n° 2016/AR/1176, 16 mars 2021, disponible sur monkey.wolterskluwer.com.

<sup>159</sup> Selon la Cour d'appel de Gand: "La fraude commise par l'intimé, qui a consisté dans l'utilisation d'un compte en noir et le maintien d'un montant considérable de revenus imposables en dehors de son résultat, est bien plus grave que l'erreur commise par l'administration dans l'obtention des données bancaires".

Ainsi, cette décision confirme que l'utilisation de preuves illégales en matière fiscale n'est pas systématiquement interdite. La jurisprudence Antigone impose une évaluation contextuelle où les droits de la défense et la gravité de l'infraction doivent être mis en balance avec l'intérêt de l'État à sanctionner la fraude fiscale.

#### **III.2.4. Conclusion intermédiaire**

Cette ouverture repose sur une logique de proportionnalité, fondée sur le raisonnement développé par la Cour de cassation en 2015 dans l'arrêt Antigone. Ainsi, dans toutes ces affaires, les juges procèdent à une mise en balance entre la gravité de l'irrégularité procédurale et l'intérêt supérieur lié à la manifestation de la vérité fiscale.

La Cour d'appel de Gand illustre particulièrement bien cette position. En reconnaissant la violation de l'article 322, §2 du C.I.R., elle aurait pu conclure à l'exclusion de la preuve. Elle choisit toutefois de recourir explicitement au test Antigone, soulignant que le simple fait qu'une preuve ait été recueillie illégalement ne suffit pas, en soi, à en interdire l'usage. C'est l'impact de cette irrégularité sur les droits du justiciable qui devient déterminant. En l'espèce, la gravité de la fraude constatée – une dissimulation massive de revenus – l'emporte sur l'irrégularité formelle de la procédure, justifiant la validation de la cotisation.

Dans ces arrêts, on observe une volonté claire des juges de ne pas faire obstacle à l'efficacité du contrôle fiscal, tout en conservant un cadre d'analyse structuré des irrégularités procédurales. Cette démarche démontre que le raisonnement Antigone pourrait être transposé au contentieux fiscal, à condition d'être strictement encadré et justifié par les circonstances de l'espèce. Elles montrent également que certains juges considèrent que la protection des droits fondamentaux ne doit pas servir de refuge à des comportements frauduleux manifestes.

### **III.3. Conclusion**

L'étude approfondie des décisions rendues par les juridictions du fond dans le cadre de l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale révèle un paysage jurisprudentiel particulièrement fragmenté. Loin de faire consensus, l'invocation de cette jurisprudence suscite des interprétations divergentes, voire contradictoires, de la part des juridictions saisies. Ce morcellement soulève de réels enjeux en matière de sécurité juridique, tant pour les contribuables que pour les autorités administratives.

D'une part, certains juges optent pour une mise en balance entre l'irrégularité de l'administration dans l'obtention de la preuve et la gravité de l'infraction commise par le contribuable, en appliquant les critères dégagés par la jurisprudence Antigone. Cette approche pragmatique, inspirée d'une logique de proportionnalité, tend à assouplir les exigences probatoires au nom de l'efficacité administrative. Elle permet, dans certains cas, de valider des éléments de preuve obtenus de manière irrégulière, dès lors qu'ils ne remettent

pas substantiellement en cause les droits du contribuable. Toutefois, en l'absence de critères clairs ou de hiérarchisation des irrégularités, une même preuve pourrait être admise ou rejetée en fonction de la sensibilité du juge à l'un ou l'autre des éléments du contexte. Cette différence entre juridictions, qui peut conduire à des décisions opposées pour des situations factuellement similaires, alimente une insécurité juridique manifeste, en contradiction avec les principes d'égalité devant la loi et de prévisibilité du droit.

D'autre part, certaines juridictions se refusent catégoriquement à transposer la jurisprudence *Antigone* en dehors de son cadre pénal d'origine. Ce refus se fonde notamment sur la spécificité de la matière fiscale, qui ne relève pas pleinement du champ pénal, et sur les exigences de légalité propres au droit fiscal, à commencer par l'article 170 de la Constitution<sup>160</sup>, qui consacre le principe de la légalité de l'impôt. Pour ces juges, admettre des preuves obtenues irrégulièrement reviendrait à fragiliser les fondements mêmes du droit fiscal.

Ces divergences, entre les juges qui acceptent d'appliquer la jurisprudence et ceux qui s'y refusent purement et simplement, ont donc pour conséquence que deux contribuables placés dans une situation identique pourraient se voir opposer des décisions diamétralement opposées, selon que la juridiction saisie choisit de faire application des critères *Antigone* ou, au contraire, s'y refuse au nom de principes supérieurs ou d'une lecture doctrinale rigoureuse.

Cette différence de traitement est d'autant plus préoccupante qu'elle n'est pas cantonnée aux décisions de première instance. L'étude montre en effet que l'application de la jurisprudence *Antigone* peut évoluer en appel, révélant le caractère incertain et fluctuant de l'interprétation judiciaire dans ce domaine.

À titre personnel<sup>161</sup>, cette instabilité jurisprudentielle et l'incertitude normative qui en découle me conduisent à émettre de sérieuses réserves quant à l'application actuelle de la jurisprudence *Antigone* en matière fiscale. Si l'efficacité du pouvoir de l'administration fiscale doit naturellement s'inscrire parmi les priorités de l'État, elle ne peut se faire au prix d'un affaiblissement des droits fondamentaux du contribuable et d'une remise en cause du principe de la légalité de l'impôt.

---

<sup>160</sup> Voy. not. M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, n° 539, 2018, pp. 318-323; F. KONING, "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'*Antigone*", *J.T.*, 2017, pp. 76-77; F., KONING, "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017, liv. 15, p. 3.

<sup>161</sup> Les considérations exposées dans cette analyse concernant l'application de la jurisprudence *Antigone* reposent en grande partie sur les travaux de Marielle Moris, François Koning, Céline Verscheure et Marc Bourgeois. Leurs différents ouvrages ont été déterminants dans ma compréhension de la portée des implications de cette jurisprudence, et m'ont conduite à adopter une position critique quant à son application en matière fiscale. Ces auteurs apportent des éclairages précieux sur les enjeux liés à la sécurité juridique, à la protection des droits fondamentaux et aux tensions entre efficacité administrative et prévoyance du droit.

Tant que l'encadrement juridique de cette transposition reste aussi hétérogène, son application me semble particulièrement audacieuse et potentiellement attentatoire à la sécurité juridique.

En ce sens, il serait peut-être opportun de cantonner l'usage du raisonnement Antigone aux procédures fiscales de nature pénale, où la gravité des faits et l'ampleur des moyens d'enquête déployés justifient une réflexion sur l'équilibre entre efficacité répressive et respect des droits fondamentaux. Dans ce cadre, la transparence accrue des procédures et la possibilité d'un contrôle juridictionnel plus poussé permettraient d'encadrer plus rigoureusement l'usage des preuves litigieuses, tout en assurant une meilleure prévisibilité des décisions judiciaires.

En définitive, l'application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale met en tension deux logiques assez opposées: celle de l'efficacité de fonctionnement de l'administration fiscale, et celle de la protection des droits fondamentaux. En l'état actuel du droit, cette tension demeure insuffisamment résolue, et appelle, à tout le moins, une clarification législative ou jurisprudentielle de portée générale, à même de restaurer la cohérence du système et de renforcer la sécurité juridique des justiciables.

## IV.- TROISIÈME PARTIE – VERS UN ENCADREMENT LÉGISLATIF DE L'USAGE DES PREUVES IRRÉGULIÈRES EN MATIÈRE FISCALE?

### IV.1. Une volonté législative encore inaboutie

Si la question de l'admissibilité des preuves irrégulièrement obtenues en matière fiscale continue de faire l'objet de nombreux débats doctrinaux et jurisprudentiels, elle a également donné lieu à plusieurs initiatives parlementaires. En effet, depuis 2016, différentes propositions de loi ont été déposées dans le but de clarifier le cadre légal applicable à cette problématique. Ces initiatives semblent témoigner d'une prise de conscience croissante du caractère lacunaire la jurisprudence Antigone en matière fiscale, ainsi que des enjeux que cette insécurité soulève, tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales. Toutefois, malgré ces tentatives répétées, aucune n'a, à ce jour, abouti à une réforme concrète, laissant persister un vide juridique préjudiciable à la sécurité du droit<sup>162</sup>.

La première tentative significative d'encadrement législatif remonte au 7 janvier 2016<sup>163</sup>. Trois députés du CD&V ont alors déposé une proposition de loi visant à intégrer la jurisprudence Antigone dans le Code des impôts sur le revenus et dans le Code de la TVA<sup>164</sup>. Directement inspiré des enseignements de la Cour de cassation, le texte prévoyait que l'écartement d'une preuve irrégulière ne pouvait être prononcé que dans trois hypothèses strictement définies: lorsque la nullité est expressément prévue par la loi, en cas d'atteinte caractérisée aux exigences de bonne administration, ou encore en cas de violation du droit à un procès équitable. Le texte prévoyait également une série de critères d'appréciation permettant au juge de pondérer la gravité de l'irrégularité, tels que son caractère formel, l'atteinte à un droit fondamental ou encore l'intentionnalité de l'autorité. Bien que fidèle à la logique jurisprudentielle, cette proposition n'a pas été suivie d'effet, laissant inchangé le cadre normatif<sup>165</sup>.

---

<sup>162</sup> C. VERSCHEURE, "Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal'", *Act. fisc.*, 2022, n° 2022/24, liv. 24, p. 3.

<sup>163</sup> Proposition de loi du 7 janvier 2016 relative à l'usage des preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, Doc. 54-1561/001, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

<sup>164</sup> Cette proposition était justifiée et motivée de la sorte: "Ces dernières années il y a eu de nombreux procès fiscaux à la suite de violations de certaines formes ou d'irrégularités commises par l'administration fiscale dans le cadre de son enquête, et compromettant l'affaire dans son ensemble. Ce type de situations exaspère l'opinion publique et n'est guère bénéfique pour les finances publiques. Il appartient à l'État de veiller à l'intérêt général et au traitement équitable de ses contribuables. Le fait que des procès fiscaux n'aboutissent pas pour cause de violation des formalités prescrites par la loi exaspère l'opinion publique au plus haut point. Celle-ci accepte donc difficilement, lorsque de telles procédures s'enlise dans un débat procédural, que ces affaires aient pour seule issue la nullité, même si les intérêts de l'inculpé ne sont pas lésés pour autant".

<sup>165</sup> S. SCARNA et V. LURQUIN, "Chapitre 4 – L'antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 126.

Le 23 juin 2022, le MR a, à son tour, déposé à la Chambre une seconde proposition de loi<sup>166</sup>. Celle-ci témoigne d'un véritable changement de paradigme dans l'approche de l'admissibilité des preuves en matière fiscale. Alors que la première proposition se limitait à transposer la jurisprudence existante, ce nouveau texte adopte une démarche plus restrictive à l'égard de l'administration fiscale. Elle entend non seulement offrir un cadre légal clair quant à l'utilisation d'éléments probants irréguliers, mais aussi remettre en cause le principe actuel selon lequel l'administration fiscale peut, sauf exceptions, utiliser tout élément de preuve. Il serait ainsi question d'exclure la possibilité, pour l'administration fiscale, d'utiliser des éléments de preuve obtenus irrégulièrement en vue d'établir un impôt, sauf dans certains cas précisément définis par le texte légal<sup>167</sup>. À cette fin, le texte introduit un article unique au Code des impôts sur les revenus et au Code de la T.V.A.:

*"§1<sup>er</sup>. Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par l'administration fiscale d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de l'impôt, sauf en cas d'irrégularité purement formelle.*

*§2. Tout élément de preuve obtenu à la suite de la méconnaissance par une autorité publique, autre que l'administration fiscale, d'une disposition légale ne pourra être utilisé dans le cadre de l'établissement de l'impôt, sauf lorsqu'une disposition légale, en ce compris l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale, permet son utilisation"*<sup>168</sup>.

Plus récemment, le 24 septembre 2024, une nouvelle proposition de loi a été déposée, reprenant dans son intégralité le texte de 2022. Cette reprise témoigne d'une volonté persistante d'encadrer juridiquement l'admissibilité des preuves irrégulières dans le domaine fiscal. Elle reflète non seulement l'importance de la question dans le débat parlementaire, mais également la difficulté à faire émerger un consensus politique susceptible de mener à une réforme effective<sup>169</sup>.

Ces propositions s'inscrivent dans un contexte marqué par la persistance d'une insécurité juridique, nourrie par l'absence de cadre légal clair et la fragmentation jurisprudentielle qui caractérise encore ce domaine. À ce jour, malheureusement, aucune proposition n'a été adoptée, laissant ainsi la situation juridique dans une incertitude persistante.

---

<sup>166</sup> Proposition de loi du 23 juin 2022 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 55-2783/1, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

<sup>167</sup> C. VERSCHEURE, "Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence 'Antigone fiscal'", *Act. fisc.*, 2022, n° 2022/24, liv. 24, p. 3.

<sup>168</sup> C. VERSCHEURE, *ibidem*, p. 11.

<sup>169</sup> Proposition de loi du 24 septembre 2024 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 56, 0259/001, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

## IV.2. Nécessité de légiférer<sup>170</sup>

L'extension de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal, sans encadrement législatif explicite, soulève de sérieuses préoccupations, notamment en matière de sécurité juridique. En effet, l'un des fondements de l'État de droit réside dans la prévisibilité des normes juridiques et la clarté des conséquences attachées aux comportements des justiciables<sup>171</sup>. Or, en l'absence d'une législation spécifique, les contribuables se trouvent confrontés à un régime de preuve dont les contours dépendent d'une construction jurisprudentielle, sujette à variations. Cette insécurité est d'autant plus problématique que le droit fiscal, par sa complexité et ses enjeux financiers, exige une stabilité et une lisibilité accrues.

Dans un contexte où les administrations fiscales disposent de pouvoirs de plus en plus étendus en matière de contrôle et d'investigation, l'absence de normes claires encadrant l'usage de preuves obtenues irrégulièrement engendre un climat d'incertitude. Le contribuable ne peut anticiper avec certitude si une information collectée de manière illégitime, par exemple, sans autorisation judiciaire, ou en violation de la vie privée, pourra être exploitée contre lui<sup>172</sup>.

En effet, comme l'a révélé l'analyse des décisions rendues par les juridictions du fond, l'absence de clarté et d'uniformité dans l'application des principes issus de la jurisprudence Antigone engendre des divergences jurisprudentielles parfois flagrantes. Il n'est ainsi pas rare que deux contribuables, placés dans des situations factuellement identiques, soient traités de manières radicalement différentes: l'un pouvant être imposé sur la base d'une preuve irrégulièrement obtenue, dans le cas où le juge mettrait correctement en œuvre les critères dégagés par la jurisprudence et procéderait à une mise en balance des intérêts en présence, tandis que l'autre, bénéficiant d'une approche plus stricte de la régularité procédurale, échapperait à toute imposition. Une telle variabilité est, comme nous l'avons vu, difficilement conciliable avec les exigences d'égalité devant l'impôt<sup>173</sup>.

Cela étant, légiférer permettrait, en tout cas, de mettre un terme aux débats doctrinaux et jurisprudentiels que nous avons exposés précédemment. En effet, comme nous l'avons vu, la doctrine demeure profondément divisée sur la portée et la légitimité de l'extension de la jurisprudence Antigone au contentieux fiscal. Une clarification législative permettrait non seulement de répondre aux interrogations récurrentes de la doctrine et des juges du fond,

---

<sup>170</sup> Pour un exposé complet et pertinent – auquel nous adhérons – sur les considérations justifiant une intervention législative concernant la jurisprudence Antigone en matière fiscale, *voy.* S. GNEDASJ et E. RAVET, "Commentaires sur la proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale (n° 55-2783/001) à destination de la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants", *R.G.C.F.*, 2023/3, pp. 249-270.

<sup>171</sup> S. GNEDASJ et E. RAVET, "Commentaires sur la proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale (n° 55-2783/001) à destination de la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants", *R.G.C.F.*, 2023/3, p. 255.

<sup>172</sup> S. GNEDASJ et E. RAVET, *ibidem*, p. 249.

<sup>173</sup> Proposition de loi du 24 septembre 2024 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 56, 0259/001, pp. 7-11, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

mais aussi de leur offrir un cadre de référence univoque, stabilisant ainsi les interprétations juridiques.

En définitive, seule une codification claire du régime applicable aux preuves irrégulièrement obtenues permettrait de sortir de l'insécurité juridique actuelle. Quel que soit le sens retenu par le législateur, qu'il consacre en principe l'admissibilité, ou, au contraire, l'exclusion de ces preuves, l'essentiel est d'établir un cadre normatif précis. Une telle intervention permettrait d'imposer aux juridictions du fond de motiver leurs décisions selon des critères unifiés, assurant ainsi une application cohérente du droit et une égalité de traitement entre les contribuables. En somme, légiférer dans ce domaine ne reviendrait pas à affaiblir l'efficacité de la lutte contre la fraude, mais à encadrer celle-ci dans le respect des principes fondamentaux du droit.

## V.- CONCLUSION GÉNÉRALE

L'arrêt de la Cour de cassation du 22 mai 2015 a indéniablement marqué un tournant décisif, en étendant à la matière fiscale les principes issus du contentieux pénal. Toutefois, cette évolution, bien que motivée par des considérations d'efficacité administrative, a soulevé de profondes interrogations quant à la légitimité et la sécurité juridique de son application.

L'introduction d'une interdiction de principe d'écarter les preuves irrégulièrement obtenues, sauf exceptions<sup>174</sup>, en matière fiscale, conduit à une appréciation *in concreto* qui, en pratique, tend à éroder les garanties offertes au contribuable. L'absence de cadre législatif clair, combinée à la large marge de manœuvre laissée aux juridictions, engendre une jurisprudence hétérogène, source d'insécurité juridique et de fragilisation de la cohérence de l'ordre fiscal.

L'analyse doctrinale a mis en lumière de sérieuses réserves à l'égard de cette transposition, en particulier au regard des principes constitutionnels de légalité de l'impôt (article 170 de la Constitution), de l'égalité devant l'impôt (article 172 de la Constitution) et de contrôle juridictionnel des actes administratifs (article 159 de la Constitution), mais aussi, bien que non développés dans le présent travail, au regard des normes supranationales comme l'article 1<sup>er</sup> du premier Protocole additionnel à la C.E.D.H. et l'article 8, paragraphe 2 de la C.E.D.H<sup>175</sup>. L'absence de clarification législative à ce jour laisse le contentieux fiscal dans une zone d'ombre, où la balance entre efficacité répressive et protection des droits fondamentaux est laissée à l'appréciation variable des juges du fond.

Ainsi, si la jurisprudence Antigone a indéniablement influencé le droit fiscal belge, sa transposition devrait être encadrée avec prudence, dans le respect des principes fondamentaux du droit et dans une optique de sécurité juridique et d'équilibre entre efficacité de l'administration fiscale et protection des droits du contribuable. En effet, les récentes propositions législatives, notamment celle de 2022 visant à clarifier l'utilisation des preuves obtenues de manière illicite en matière fiscale, illustrent une volonté de la part du législateur de renforcer la sécurité juridique dans ce domaine. Ces dernières propositions, qui cherchent à offrir un cadre plus prévisible et restrictif en matière d'utilisation, en justice, de preuves illégalement obtenues, confirment que, face à la complexité croissante des enjeux fiscaux et des pratiques administratives, la jurisprudence seule ne suffit pas à garantir un équilibre efficace et juste entre les pouvoirs de l'administration et les droits du contribuable.

---

<sup>174</sup> Pour rappel, les trois exceptions à la recevabilité des preuves irrégulières sont: la violation des règles prescrites à peine de nullité, le comportement de l'autorité au regard des principes de bonne administration et l'atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

<sup>175</sup> Voy. not. M. MORIS, "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *Op. cit.*

Ainsi, l'intervention du législateur reste cruciale pour encadrer cette évolution jurisprudentielle et assurer une véritable protection des droits des contribuables tout en préservant l'efficacité du système fiscal. L'adoption de règles législatives claires et précises permettra de renforcer la prévisibilité des décisions des juges et de garantir une plus grande égalité des contribuables devant l'impôt. L'équilibre recherché entre l'efficacité de la lutte contre la fraude et la protection des droits fondamentaux du citoyen nécessite une approche systématique et prudente, en phase avec les exigences d'un État de droit moderne. Faute de cela, la jurisprudence Antigone, transposée sans encadrement, risque d'affaiblir à terme la légitimité même de l'impôt.

\*

\*

\*



## BIBLIOGRAPHIE

### Législation

Constitution, art. 159.

Constitution, art. 170.

Constitution, art. 172.

Code d'instruction criminelle, art. 32.

Proposition de loi du 7 janvier 2016 relative à l'usage des preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 54-1561/001, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

Proposition de loi du 23 juin 2022 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 55-2783/1, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

Proposition de loi du 24 septembre 2024 relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale, *Doc. parl.*, n° 56, 0259/001, [www.lachambre.be](http://www.lachambre.be).

### Doctrine

AFSCHRIFT, TH., "Le principe de la légalité de la preuve en droit fiscal", *R.G.C.F.*, 2013/3, p. 163.

BEERNAERT, M.-A., "Chapitre 1. - Antigone: les prémisses de l'arrêt du 14 octobre 2003" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 11-19.

BEERNAERT, M.-A., "La fin du régime d'exclusion systématique des preuves illicitement recueillies par les organes chargés de l'enquête et des poursuites", *J.L.M.B.*

BERTIN, O., "Un autre tribunal se rebelle contre la doctrine Antigone", *Fiscologue*, novembre 2024, n° 1858, pp. 1-4.

BOURGEOIS, M., ET VERSCHEURE, C., ""Antigone" en droit fiscal: quelle évolution?" in Richelle, I. et Bourgeois, M. (dir.), *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, vol. 172, Anthémis, CUP, 2017, pp. 211-246.

BOURGEOIS, M. ET VERSCHEURE, C., "Les effets insoupçonnés de l'arrêt WebMindLicenses de la Cour de justice sur la doctrine "Antigone" en droit fiscal belge" in Paschalidis, P. et Wildemeersch, J. (dir.), *L'Europe au présent !*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 787-814.

BUYSSE, C., "Preuves irrégulières: la Cour de cassation 'surclassée' par la CJUE?", *Fiscologue*, n° 1492, p. 1, 2016, pp. 1-5.

CECI, E., MAUFORT, P. ET SCARNA, S., "Section 4 - La jurisprudence "Antigone" en droit fiscal" in *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, pp. 240-286.

DAUBE, M., "Jurisprudence Antigone en matière fiscale: toujours pas d'exclusion automatique des "preuves" obtenues de manière irrégulière", *Sem. Fisc.*, 2021/21, n° 476, pp. 3-5.

DE RAEDT, S. "De Belgische Antigoon-leer, het vervolgverhaal na het arrest WebMindLicences", *T.F.R.*, 2020, liv. 588, pp. 795-797.

DE TROYER, I. et VANDENBERGHE, L. "Bevestiging van de toepassing van de Antigoon-doctrine in het fiscaal recht", *R.W.*, 2015-2016, n° 37, p. 1462.

DE VOS, P. et VERBEKE, D., "Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus?", *T.F.R.*, 2016, liv. 499, pp. 356-352.

GNEDASJ, S. ET RAVET, E., "Commentaires sur la proposition de loi relative à l'usage de preuves obtenues irrégulièrement en matière fiscale (n° 55-2783/001) à destination de la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants", *R.G.C.F.*, 2023/3, pp. 249-270.

KEFER, F. "L'admissibilité de la preuve en droit civil et en droit pénal", *R.D.S.-T.S.R.*, 2013/2, p. 207.

KELL, L., La Cour dénonce les enquêtes bancaires irrégulières menées par les fonctionnaires fiscaux: "Antigone n'est pas une machine à laver", *Cour. Fisc.* 2024, liv. 18, pp. 457-463.

KONING, F., "La jurisprudence pénale "Antigone" vainement transposée en matière fiscale, ou l'écueil de l'article 159 de la Constitution", *Act. fisc.*, 2017/15, pp. 3-8

KONING, F., "La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le *Requiem d'Antigone*", *J.T.*, 2017/4, n° 6674, p. 73-84.

KONING, F., "Mort de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale *Antigone*?", *J.T.*, 2016/24, n° 6652, pp. 397-400.

LACOMBE, S., "Chapitre 3 – Antigone: Évolution en Droit social – À la source de Manon" in Scarnà, S. (dir), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 71.

MAUFORT, P. et SCARNA, S., "[La jurisprudence Antigone en matière fiscale] Note sous Cass., 29 janvier 2021, F.17.0016.N", *Rev. dr. pén. entr.*, 2022/4, pp. 383-392.

MEEUS, F.-S. et TRAVERSA, E., "IX.3. - Jurisprudence Antigone en droit fiscal" in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 555-572.

MOUGENOT, D., "Antigone au milieu du gué" in Delforge, C. et al. (dir.), *La preuve en droit privé: quelques questions spéciales*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 127-177.

MOUGENOT, D., "Antigone face aux juges civils. L'appréciation des preuves recueillies de manière illicite ou déloyales dans les procédures civiles, *D.A.O.R.*, 2011/98.

MOUGENOT, D., "Le point sur la jurisprudence *Antigone* en matière civile", *J.T.*, 2017/4, n° 6674, pp. 69-73.

MONVILLE, P. et HOLZAPFEL, D., "Chapitre 2 – Antigone: les évolutions législative et jurisprudentielle en droit pénal... Un bilan navrant et sévère!!!" in Scarnà, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016.

MORIS, M., "La jurisprudence dite "Antigone" de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale", *T.F.R.*, 2018, liv. 539.

MORIS, M., *Procédure fiscal approfondie en matière d'impôts directs*, 3<sup>ème</sup> édition, Limal, Anthémis, 2020, pp. 368-382

NOLLET, A., DELOBBE, G. et VERSCHEURE, C., "Les pouvoirs d'investigation de l'administration en matière d'impôts sur les revenus", in F. Stevenart Meeus (dir.), *Manuel de procédure fiscale*, Limal, Anthémis, 2024, 4<sup>ème</sup> édition, vol. 1, pp. 135-334.

ROSIER K., et GILSON, S., "Section 4 – La licéité des preuves recueillies en violation du droit au respect de la vie privée" in *Pas de droit sans technologie*, 1<sup>ère</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 208.

SCARNA, S. ET LURQUIN, V., "Chapitre 4. - L'Antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus" in Scarna, S. (dir.), *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 91-128.

SHOOSHTARI, M., "Le tribunal du Hainaut remet en cause la doctrine Antigone en matière fiscale", *Idefisc*, n° 129, décembre 2024, p. 13.

STEVENART MEEUS, FR., "L'utilisation d'une preuve illégale en justice: la doctrine Antigoon à l'épreuve du procès fiscal", *J.L.M.B.*, 2016/20, pp. 912-922.

VAEL, G. et ZHENG, Y., "Nouvel arrêt de la Cour de cassation en matière d'utilisation de preuves obtenues de manière irrégulière: confirmation de la jurisprudence Antigone ou rendez-vous manqué?", *Act. fisc.*, 2018, liv. 22

VAN DE HEYNING, C., "Antigoon doorstaat (voorlopig) de mensenrechtentoest", *T. Strafr.*, 2017, liv. 2, pp. 117-121.

VERSCHEURE, C., "Antigone en droit fiscal: Coup d'épée dans l'eau au niveau européen et nouveau pavé dans la mare au niveau interne", *R.G.C.F.*, 2022/1, pp. 30-40.

VERSCHEURE, C., "Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence "Antigone fiscal", *Act. fisc.*, 2022, n° 2022/24.

Jurisprudence

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

C. Const., 30 mars 2010, n° 32/2010.

C. Const., 13 octobre 2011, n° 150/2011.

C. Const., 24 février 2022, B.3.2., n° 31/2022, R.G. n° 7594.

Cass., 12 mars 1923, *Pas.*, 1923, I, p. 233.

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

Cass., 13 mai 1986, *Pas.*, 1986.

Cass., 13 janvier 1999, *F.J.F.*, 1999, n° 99/125.

Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13 0077.N.

DHAEYER, P., "note sous Cass., 22 mai 2015", *R.G.C.F.*, 2015/6, pp. 460-462.

Cass., 4 novembre 2016, R.G. n° F.15.0106.N.

Cass., 6 mars 2016, R.G. n° F.14.0038.N., *Pas.*, 2015, liv. 3., p. 596, *F.J.F.*, 2016, sommaire, liv. 7, p. 239.

Cass., 10 février 2017, R.G. n° F.15.0145.N.

Cass., 18 janvier 2018, R.G. n° F.16.0031.N.

Cass., 29 janvier 2021, Rôle n° F.17 0016.N.

Civ. Gand, 11 juin 2013, *De Juristenkrant*, n° 274.

Civ. Liège, 16 mars 2016, Cour. Fisc., 2016/16, pp. 803-806.

Civ. Namur, div. Namur (11e ch. A), 10 février 2021, 14/175/A, 14/2169/A, 14/2287/A, 14/2378/A et 15/1506/A, R.G.C.F., 2022/1, pp. 25-30.

Anvers, 9 février 2016, Inédit, "Communication 'avec' déplacement et 'Antigone' fiscal", *Fiscologue*, n° 1469, p. 12.

Bruxelles (Fr.) (fisc.) (6<sup>ème</sup> chambre), n° 2014/AF/303, 14 mai 2019.

Bruxelles (6<sup>ème</sup> chambre), 12 janvier 2021, n°2015/AF/351.

Gand (fisc.), 5<sup>ème</sup> chambre, n° 2016/AR/1176, 16 mars 2021, disponible sur [monkey.wolterskluwer.com](http://monkey.wolterskluwer.com).

Mons (civ.), 18<sup>ème</sup> chambre, n° 2020/RG/327, 20 octobre 2021.