

# Cour de cassation de Belgique

## Arrêt

209/07.08.00

N° F.23.0037.F

**1. P. B. B. R., et**

**2. M. J. B.,**

demandeurs en cassation,

représentés par Maître Caroline De Baets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Woluwe-Saint-Pierre, avenue des Lauriers, 1, où il est fait élection de domicile,

**contre**

**ÉTAT BELGE**, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

## **I. La procédure devant la Cour**

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 9 juin 2022 par la cour d'appel de Bruxelles.

Par ordonnance du 27 février 2025, le premier président a décidé que la cause sera traitée en audience plénière.

Le 7 mars 2025, l'avocat général Thierry Werquin a déposé des conclusions au greffe.

Le conseiller Marielle Moris a fait rapport et l'avocat général Thierry Werquin a été entendu en ses conclusions.

## **II. Le moyen de cassation**

Dans la requête en cassation, jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme, les demandeurs présentent un moyen.

## **III. La décision de la Cour**

**Sur le moyen :**

**Quant à la première branche :**

1. L'arrêt, qui considère que « le litige fiscal est indépendant du sort de l'action publique » et que « la violation de formalités substantielles relatives à l'organisation des cours et tribunaux doit être examinée à la lumière des critères dits 'Antigone' », ne fait pas application de l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale.

Dans la mesure où il repose sur l'hypothèse contraire, le moyen, en cette branche, manque en fait.

2. Pour le surplus, l'article 170, § 1<sup>er</sup>, de la Constitution, qui consacre le principe de légalité en matière fiscale, dispose qu'aucun impôt ne peut être établi que par une loi.

Il suit de cette disposition que les éléments essentiels de tout impôt doivent, en principe, être déterminés par une assemblée délibérante démocratiquement élue et que ces éléments doivent être mentionnés dans une loi au moyen de termes précis, non équivoques et clairs.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation du contribuable, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

Les règles gouvernant l'admissibilité d'une preuve obtenue illégalement ne ressortissent pas aux éléments essentiels de l'impôt, partant, sont étrangères au principe de légalité.

Dans la mesure où il soutient le contraire, le moyen, en cette branche, manque en droit.

3. En vertu de l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens ; nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international, et ces dispositions ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.

L'article 16 de la Constitution garantit aussi le respect du droit de propriété.

Il suit de ces dispositions que l'ingérence de l'État dans la jouissance du droit au respect des biens de toute personne, que constitue l'établissement

de l'impôt, doit être prévue par une norme juridique qui doit être suffisamment accessible, précise et prévisible dans son application.

Il ne s'ensuit en revanche pas que les règles gouvernant l'admissibilité d'une preuve obtenue illégalement ne puissent résulter que d'une loi au sens formel ni que, lorsqu'elles invitent le juge à procéder à un contrôle de proportionnalité au regard du droit à un procès équitable en mettant en balance l'intérêt général et l'intérêt individuel du contribuable, ces normes ne répondent pas au critère de prévisibilité.

4. La loi fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant, pour l'établissement de l'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende, l'utilisation par l'administration fiscale d'une preuve obtenue illégalement.

L'utilisation en matière fiscale d'une preuve obtenue illégalement ne peut être écartée que si le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, si l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve ou si l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable.

Le juge tient compte dans son appréciation, entre autres, du caractère purement formel de l'irrégularité, de son incidence sur le droit ou la liberté protégée par la norme transgressée, du caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et de la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise.

Cette norme juridique, qui permet à l'administration fiscale d'utiliser, pour l'établissement de l'impôt, une preuve obtenue illégalement est suffisamment accessible, précise et prévisible.

Dans la mesure où il repose sur le soutènement contraire, le moyen, en cette branche, manque en droit.

5. En vertu de l'article 314*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992, les déclarations du contribuable ont force probante pour l'application des dispositions de ce code.

Conformément à l'article 339, alinéa 1<sup>er</sup>, de ce code, l'administration fiscale prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts.

En vertu de l'article 340 du même code, dans la version applicable au litige, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, ainsi que pour constater une infraction aux dispositions du code ou des arrêtés pris pour son exécution, l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun.

Ces dispositions, qui prévoient les moyens de preuve de l'administration, ne déterminent pas le sort d'une preuve obtenue irrégulièrement.

Dans la mesure où il repose sur le soutènement contraire, le moyen, en cette branche, manque en droit.

6. Conformément à l'article 26, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, celle-ci statue, à titre préjudiciel, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution, des articles du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

Il n'y a pas lieu de poser la question préjudicielle proposée par les demandeurs qui n'identifient pas la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 de la Constitution, qui, selon eux, violerait les articles 16 et 170 de la Constitution.

#### **Quant à la seconde branche :**

7. Ainsi qu'il a été dit en réponse à la première branche du moyen, l'utilisation en matière fiscale d'une preuve obtenue illégalement ne peut être écartée que si le respect des conditions formelles concernées est prescrit à peine de nullité, si l'irrégularité commise a entaché la fiabilité de la preuve ou si l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable.

Conformément aux articles 61 et 56, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, du Code d'instruction criminelle, le juge d'instruction ne peut commencer à instruire sans un réquisitoire

écrit du procureur du Roi et lorsqu'au cours d'une instruction, il découvre des faits susceptibles de constituer un crime ou un délit dont il n'est pas saisi, il doit en informer le procureur du Roi, qui peut étendre la saisine du juge d'instruction par des réquisitions complémentaires.

L'interdiction pour le juge d'instruction d'instruire des faits autres que ceux dont il est saisi n'est pas prescrite à peine de nullité.

Il s'ensuit que la preuve obtenue à la suite de ce dépassement de saisine ne peut être écartée d'office par le juge fiscal.

Le moyen, qui, en cette branche, est fondé sur le soutènement contraire, manque en droit.

8. Pour le surplus, ainsi qu'il a été dit, l'arrêt ne fait pas application de l'article 32 du titre préliminaire du Code de procédure pénale.

Dans la mesure où il repose sur une hypothèse contraire, le moyen, en cette branche, manque en fait.

9. Enfin, le moyen, en cette branche se borne à dénoncer une discrimination entre les contribuables selon que l'impôt est établi sur la base d'éléments de preuve obtenus en violation d'une règle formelle prescrite à peine de nullité ou d'éléments de preuve recueillis en méconnaissance d'une règle d'organisation judiciaire non assortie d'une telle sanction.

S'il fait état de ce que les articles 61 et 56, § 1<sup>er</sup>, alinéa 6, précités gouvernant la saisine du juge d'instruction ne sont pas prescrits à peine de nullité en sorte que les éléments de preuve recueillis en dehors de cette saisine ne sont pas écartés d'office, le moyen, en cette branche, n'indique aucune autre situation qui, selon lui, serait comparable à celle visée par les dispositions précitées mais pour laquelle le législateur aurait choisi de sanctionner la violation de la règle d'une nullité entraînant l'écartement d'office de la preuve.

Dans cette mesure, le moyen, en cette branche, est imprécis, partant irrecevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de poser à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle proposée par les demandeurs.

**Par ces motifs,**

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne les demandeurs aux dépens.

Les dépens taxés à la somme cinq cent quarante-quatre euros huit centimes envers les parties demanderesses, y compris la somme de vingt-quatre euros au profit du fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le premier président Eric de Formanoir, le président Filip Van Volsem, les présidents de section Koen Mestdagh et Michel Lemal, les conseillers Bart Wylleman, Marie-Claire Ernotte, Marielle Moris, Simon Claisse et Myriam Ghyselen, et prononcé en audience publique et plénière du dix-neuf juin deux mille vingt-cinq par le premier président Eric de Formanoir, en présence de l'avocat général Thierry Werquin, avec l'assistance du greffier Lutgarde Body.

L. Body

M. Ghyselen

S. Claisse

M. Moris

M.-Cl. Ernotte

B. Wylleman

M. Lemal

K. Mestdagh

F. Van Volsem

E. de Formanoir

## Requête

### REQUÊTE EN CASSATION

5

Pour : 1. Monsieur **P. B. B. R.**, et son épouse,  
2. Madame **M. J. B.**,

demandeurs en cassation,

10

assistés et représentés par Maître Caroline DE BAETS, avocat à la  
Cour de cassation soussignée, dont le cabinet est établi à 1150  
Bruxelles, avenue des Lauriers, 1, où il est fait élection de domicile,

15

Contre : L'ETAT BELGE (SPF Finances), BCE 0308.357.159, représenté  
par le Ministre des Finances, ayant son cabinet à 1000 Bruxelles,  
rue de la Loi 12, poursuites et diligences du Conseiller général au  
centre PME de Bruxelles 2, Expertise 1, dont les bureaux sont  
établis à 1000 Bruxelles, boulevard du Jardin Botanique 50/ 3408,

20

défendeur en cassation.

25

30

35

À Madame le Premier Président et Monsieur le Président de la Cour de cassation,

40

À Mesdames et Messieurs les conseillers composant la Cour de cassation,

Mesdames, Messieurs,

45 Les demandeurs en cassation ont l'honneur de déférer à Votre censure l'arrêt contradictoirement rendu entre les parties par la Cour d'appel de Bruxelles, chambre fiscale 6F, le 9 juin 2022 (R.G. n° 2017/AF/357).

50 **FAITS ET ANTECEDENTS DE LA CAUSE**

1.

Le premier demandeur était directeur, puis secrétaire général, de [S.], de 1991 jusqu'à sa faillite en 2001.

55

2.

À la suite de plaintes avec constitution de partie civile d'anciens travailleurs de [S.], une procédure pénale a été diligentée pour des infractions liées à l'état de faillite. Le 15 novembre 2001, le procureur du Roi a dressé un réquisitoire de mise à l'instruction pour infraction aux articles 489*bis* et 489*ter* du Code pénal.

60

En 2003, il a été découvert lors d'une perquisition au siège social de [S.] une farde intitulée « [...] », dont l'examen a ultérieurement révélé que [S.] avait constitué une filiale aux Bermudes, la société [S. I.] Limited, qui avait souscrit auprès de la société Axa Luxembourg des contrats d'assurance-vie au profit de plusieurs des dirigeants de [S.], et que les sommes perçues en exécution de ces contrats n'avaient pas été déclarées et soumises à l'impôt et aux cotisations sociales, en Belgique. Le premier demandeur a bénéficié de telles sommes.

65

70 Les faits découverts dans le cadre de la procédure pénale avaient été portés à la connaissance de l'administration fiscale, sur l'autorisation du procureur général d'avoir accès au dossier répressif.

75

Par réquisitoire du 25 mai 2005, le procureur du Roi a étendu l'instruction à l'infraction de blanchiment. Le premier demandeur a été inculpé pour fraude fiscale, faux et blanchiment.

80

Par un arrêt rendu le 8 avril 2015, la chambre des mises en accusation de la cour d'appel de Bruxelles a déclaré l'ensemble des préventions mises à charge du premier demandeur prescrites.

3.

85 Entre-temps, et plus particulièrement le 5 mars 2004, les demandeurs avaient introduit une déclaration libératoire unique (« DLU »), sur pied de la loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique, portant sur les rémunérations perçues dans le cadre du système [...]. Une attestation DLU leur a été délivrée le 16 avril 2004, après paiement de la contribution unique de 9 %.

4.

90 En 2006 toutefois, à la suite de l'enquête menée par l'inspection spéciale des impôts de Bruxelles sur la base des éléments issus du dossier répressif, l'administration fiscale a adressé aux demandeurs des avis de rectification pour les exercices d'imposition 1996 à 1998, portant sur les sommes issues du système [...] qui n'avaient pas été déclarées. Des accroissements de 50 % étaient également enrôlés, pour déclaration inexacte avec intention d'éluider l'impôt. Le 16 mars 2007, l'administration a notifié aux demandeurs deux décisions de taxation.

5.

100 Le 5 mai 2014, les demandeurs ont saisi le tribunal de première instance francophone de Bruxelles. Ils demandaient l'annulation des cotisations complémentaires enrôlées pour les exercices 1996 à 1998 et la restitution de toutes les sommes perçues par l'administration fiscale du chef de ces cotisations.

105 Les demandeurs fondaient leur demande sur l'irrecevabilité des poursuites pénales et la nullité des éléments de preuve. Ils invoquaient que le juge d'instruction avait instruit sur le système [...] sans en avoir été saisi par le procureur du Roi, qui n'a saisi le juge d'instruction des infractions fiscales que par un réquisitoire complémentaire du 25 mai 2005. Les demandeurs invoquaient également l'effet libératoire de leur DLU.

110

Par jugement du 15 mars 2017, le tribunal de première instance a rejeté la demande des demandeurs, sauf en tant qu'elle portait sur les accroissements d'impôts, et a compensé les dépens.

115 S'agissant du moyen tiré de l'irrecevabilité des poursuites pénales invoqué par les demandeurs, le tribunal a considéré que l'instruction portant sur des faits de faillite frauduleuse, elle englobait les faits liés à la destination des actifs de la société faillie et que le juge d'instruction n'avait pas instruit hors saisine.

120

6.  
Les demandeurs ont formé appel de cette décision, s'agissant des cotisations enrôlées pour les exercices 1996 et 1997.

125 Par son arrêt du 9 juin 2022, la cour d'appel de Bruxelles, après avoir considéré que les actes d'instruction relatifs au « système [...] » avaient été posés par le juge d'instruction sans qu'il en ait été requis, décide toutefois, faisant application de la jurisprudence dite « Antigone », que cette irrégularité est sans effet sur la validité des preuves invoquées par l'administration fiscale. S'agissant des effets de la DLU

130 introduite par les demandeurs, les juges d'appel décident qu'elle ne peut être  
opposée à la taxation, en raison de la fraude fiscale grave et organisée à laquelle  
le premier demandeur aurait participé, déduite du volet « [...] » du dossier  
répressif.

7.

135 À l'encontre de cette décision, les demandeurs en cassation invoquent le  
moyen unique de cassation suivant.

## 140 **MOYEN UNIQUE DE CASSATION**

### **Dispositions légales violées**

- 145 - article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel du 20 mars 1952 à la Convention  
du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés  
fondamentales, approuvée par la loi du 13 mai 1955 (Premier Protocole  
additionnel à la CEDH)
- articles 10, 11, 16 et 170 de la Constitution
- articles 314*bis*, 339 et 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR92)
- 150 - articles 22, 56 et 61 du Code d'Instruction criminelle (CICr.)
- article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale (TPCPP)

### **Décision et motifs critiqués**

155 L'arrêt attaqué déclare l'appel des demandeurs non-fondé, confirmant ainsi  
la décision de rejet de leur demande en annulation et restitution des  
cotisations complémentaires enrôlées pour les exercices 1996 et 1997, à  
l'exception des accroissements compris dans les cotisations litigieuses. La  
160 cour d'appel prend cette décision après avoir refusé d'écarter les actes  
d'instruction relatifs au volet « [...] » sur lesquels se fondent les cotisations  
litigieuses, et ce malgré la constatation par les juges d'appel que ces actes  
d'instruction ont été effectués hors saisine du juge d'instruction (pp. 8-9), en  
motivait sa décision comme suit (pp. 6 à 13) :

165

#### ***« III.2. L'irrecevabilité des poursuites pénales.***

170 *Selon les [demandeurs], les enrôlements devraient être annulés, en raison du  
caractère irrecevable de l'action publique. Ils estiment que les critères de la  
jurisprudence «Antigone » ne peuvent être invoqués et que les éléments de preuve  
utilisés par [le défendeur] dans le cadre du présent litige fiscal devraient être écartés.*

175 **III.2.1.**

*Selon les [demandeurs], le juge d'instruction a instruit hors saisine. Le juge d'instruction avait été requis en novembre 2001 d'instruire un dossier sur la base de faits précis relatifs à la faillite de [S.].*

180

*Les [demandeurs] indiquent que, à la suite de la découverte en 2003 d'une farde intitulée [...] lors d'une perquisition au siège social de [S.], le juge d'instruction a découvert des éléments pouvant relever d'autres infractions, mais qu'il n'a pas prévenu le parquet, de sorte qu'il a instruit le volet « [...] » sans en avoir été requis. En réalité, la perquisition au sein de [S.] n'est pas intervenue en 2003, mais bien le 6 novembre 2001, mais ce n'est qu'en 2003 (en particulier le 13 février 2003) que les pièces saisies ont été déposées au greffe (un camion de quatre tonnes) (voir la note d'audience ampliative du 26 février 2014 du procureur général près la cour d'appel de Bruxelles, pièce 1 des [demandeurs]).*

185

190

*Les [demandeurs] soutiennent que diverses dispositions ont été méconnues, à savoir (i) l'article 22 du Code d'instruction criminelle, selon lequel « les procureurs du Roi sont chargés de la recherche et de la poursuite des infractions (...) », (ii) l'article 29 du Code d'instruction criminelle, selon lequel « toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur le champ au procureur du Roi », (iii) l'article 56, dernier alinéa, du Code d'instruction criminelle, en vertu duquel « (...) lorsqu'au cours d'une instruction, le juge d'instruction découvre des faits susceptibles de constituer un crime ou un délit dont il n'est pas saisi, il en informe immédiatement le procureur du Roi » et l'article 151 de la Constitution suivant lequel le Ministère public est indépendant dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles.*

195

200

**III.2.2.**

205

*Les [demandeurs] considèrent que tous les actes d'instruction relatifs [au premier demandeur] concernant le volet [...] l'ont été hors saisine, et que l'irrecevabilité des poursuites, de ce fait, aurait été reconnue par la chambre des mises en accusation de la cour d'appel de Bruxelles, dans son arrêt du 8 avril 2015.*

210

*La chambre des mises en accusation a décidé ce qui suit : « au demeurant le juge d'instruction n'a été saisi des infractions fiscales que par les réquisitions complémentaires du procureur du Roi du 25 mai 2005 ; en effet, le réquisitoire de mise à l'instruction du 15 novembre 2001 fait suite à la constitution de partie civile de D. P. du 17 octobre 2001 ainsi qu'à celle de [W.P.] et de [V.M.] du 25 octobre 2001. Ce réquisitoire énonce que les faits qui sont rapportés dans ces deux plaintes, ainsi que dans deux procès-verbaux, sont de nature à constituer à charge de X des infractions aux articles 489bis et 489ter du Code pénal (infractions liées à l'état de faillite) » (page 28 de l'arrêt).*

215

220

*Concernant en particulier [le premier demandeur], l'arrêt rendu le 8 avril 2015 par la chambre des mises en accusation précise que « le juge d'instruction n'a été saisi des infractions fiscales que par les réquisitoires complémentaires du procureur du Roi du*

25 mai 2005 qui vise des faits de blanchiment a charge des inculpés [G., P., et B.], soit bien après le 16 avril 2004 » (page 33 de l'arrêt).

225 Ainsi, la chambre des mises en accusation a admis la régularité de l'introduction, le 16 avril 2004, de la D.L.U. par [le premier demandeur], mais n'a tiré aucune autre conclusion que celle relative à la régularité de la D.L.U. déposée lors d'une période antérieure à la saisine du juge d'instruction des infractions fiscales.

230 L'arrêt rendu le 8 avril 2015 par la chambre des mises en accusation de Bruxelles n'a donc aucunement décrété l'irrecevabilité des poursuites pénales en raison d'une violation des articles 22, 29, et 56, dernier alinéa du Code d'instruction criminelle. Cet arrêt déclare uniquement l'action publique éteinte par prescription en ce qui concerne les préventions mises à charge [du premier demandeur].

235 C'est donc en vain que les appelants soutiennent que la cour d'appel aurait suivi les arguments soulevés par la défense, et aurait considéré que l'illégalité commise dans ce dossier proviendrait d'une violation des règles de procédure entraînant ce faisant l'irrecevabilité des poursuites, ce qui expliquerait que la chambre des mises en accusation n'ait pas appliqué les enseignements de la jurisprudence « Antigone ».

240

### III.2.3.

245 [Le défendeur], suivi en cela par le premier juge, estime erronément que le juge d'instruction n'aurait pas agi hors saisine, dans la mesure où il serait normal qu'un juge d'instruction chargé d'instruire un dossier de faillite frauduleuse s'intéresse également à la mise en place d'une société filiale aux Bermudes utilisée pour procéder à des paiements occultes de rémunérations.

250 La chambre des mises en accusation a en effet explicitement précisé que le juge d'instruction n'a été saisi des infractions fiscales que par les réquisitions complémentaires du procureur du Roi du 25 mai 2005 et que les faits de fraude fiscale ne sont pas visés dans le réquisitoire de mise à l'instruction du 15 novembre 2001 (page 28 de l'arrêt).

255 La chambre des mises en accusation vise par ailleurs deux dossiers distincts, à savoir le dossier [...] et le dossier [...] qu'elle entend ne pas disjoindre dans la mesure où certains inculpés sont visés par des inculpations qui concernent les deux dossiers (page 17 de l'arrêt).

260 Tous les actes d'instruction réalisés avant le 25 mai 2005 et relatifs au volet [...] l'ont donc été hors saisine. Or, tous les actes d'instruction relatifs au volet [...], répertoriés dans l'inventaire des pièces (dossier 89/01) aux cartons 31, 32 et 33, ont été effectués entre le 14 mai 2003 et le 12 mai 2005, soit antérieurement à la saisine du juge d'instruction.

265

**III.2.4.**

270 [Le défendeur] invoque la jurisprudence «Antigone» pour en déduire qu'une preuve ne doit plus absolument être écartée par le juge lorsqu'elle a été obtenue de manière illicite.

275 En effet, la cour de cassation a jugé que : « la circonstance qu'un élément de preuve a été obtenu illicitement 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 a peine de nullité, soit lorsque l'irrégularité commise a entache la crédibilité de la preuve, soit lorsque l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable» (Cass., 14 octobre 2003, R.C.J.B, 2004, p.405).

280 Selon l'enseignement de la cour de cassation que la cour fait sien, cette jurisprudence peut s'appliquer également en matière fiscale :

285 « La législation fiscale ne comporte pas de disposition générale qui interdit l'usage de preuves obtenues de manière irrégulière pour l'établissement d'une dette d'impôt.

L'usage par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être confronté aux principes de bonne administration et au droit à un procès honnête. Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières en la matière, l'usage de preuves obtenues illégalement en matières fiscales ne peut être repoussé que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière qui va tellement à l'encontre de ce qu'on est en droit d'attendre d'une administration agissant correctement que cet usage doit être considéré comme inadmissible en toutes circonstances, ou si cet usage porte atteinte au droit du contribuable a un procès honnête.

295 Dans cette évaluation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, son impact sur le droit ou la liberté qui est protégé par la norme outrepassée, le caractère intentionnel ou non de l'irrégularité commise par l'administration et la circonstance que la gravité de l'infraction excède de loin l'irrégularité commise» (Cass., 22 mai 2015, RG F.13.0077.N).

300 La législation fiscale ne comportant pas de disposition générale qui interdit l'usage de preuves obtenues de manière irrégulière pour l'établissement d'une dette d'impôt, c'est à juste titre que la Cour de cassation a mis fin à la controverse relative a l'application de la jurisprudence « Antigone » en matière fiscale.

305 Les [demandeurs] estiment que l'arrêt du 17 décembre 2015 de la Cour de Justice de l'Union européenne remettrait en question l'application de la jurisprudence Antigone en droit fiscal, cet arrêt étant postérieur à l'arrêt précité du 22 mai 2015.

310 Dans cet arrêt, la Cour précise que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que

315 *l'Administration fiscale puisse utiliser des preuves obtenues dans le cadre d'une  
procédure pénale parallèle à condition que l'obtention de ces preuves dans le cadre de la  
procédure pénale et l'utilisation de celles-ci dans le cadre de la procédure administrative  
ne violent pas les droits garantis par le droit de l'Union (CJCE, 17 décembre 2015,  
affaire C-419/14, « Webmindlicenses »). Dans cet arrêt, la Cour insiste donc sur le fait  
que le juge national doit écarter les preuves en cas de violation d'un droit fondamental,  
notamment en cas de violation des droits de la défense et du droit au respect de la vie  
privée.*

320 *[Le demandeur] invoque une violation des articles 7 (droit à la protection des données a  
caractère personnel) et 8 (droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et des  
communications) de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de  
l'article 8 de la C.E.D.H. (qui consacre des droits identiques a l'article 7 précité), des lors  
325 que des documents auraient été saisis sur son ordinateur prive lors d'une perquisition.*

*Cet argument est soulevé pour la première fois ace stade de la procédure et n'est étayé  
par aucune pièce. Il est dès lors impossible de vérifier si les documents qui ont été  
extraits de l'ordinateur prive ont été utilises par la suite par les enquêteurs. En effet, les  
330 éléments factuels qui ont été utilisés par l'I.S.I. Bruxelles pour fonder les taxations  
querellées proviennent du contenu de certains procès-verbaux d'audition des  
différents administrateurs et cadres dirigeant de [S.] ainsi que de la farde « [...] » saisie lors  
d'une perquisition.*

335 *La cour relève que, postérieurement à cette jurisprudence, la Cour de cassation a  
réaffirmé que la jurisprudence Antigone s'appliquait bien en matière fiscale (Cass., 4  
novembre 2016,  
RG n° F.15.0106.N).*

#### 340 **III.2.5.**

*[Les demandeurs] font valoir qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre les règles propres  
à la recevabilité de l'action publique et les règles « Antigone » qui régissent l'admissibilité  
des preuves, en ce sens qu'une procédure dont les règles de régularité ne seraient pas  
345 respectées ne pourrait être « sauvée » en recourant à la jurisprudence « Antigone ».*

*Ainsi, toute imposition fiscale qui résulterait d'une affaire pénale dont les règles relatives à  
la recevabilité des poursuites n'auraient pas été respectées devrait d'office être  
considérée comme nulle.*

350 *Les [demandeurs] estiment que les cotisations litigieuses, établies dans le cadre de  
mesures d'instruction réalisées par le juge d'instruction avant les réquisitions  
complémentaires du procureur du Roi du 25 mai 2005, devraient être annulées.*

355 *Cependant, cette position est contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation, selon  
laquelle « l'interdiction pour le juge d'instruction d'instruire des faits autres que ceux dont  
il a été saisi n'est pas prescrite à peine de nullité. Par conséquent, le juge ne peut*

360 déclarer nulle la preuve obtenue à la suite de ce dépassement ou l'exclure d'une autre  
manière que lorsqu'il précise comment et pourquoi cette irrégularité a soit entaché la  
fiabilité de la preuve, soit eu pour conséquence que l'usage de cette preuve est contraire  
au droit à un procès équitable.» (Cass., 10 juin 2014, RG n° P. 14.0282.N).

365 Ainsi, la nullité d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement, pour non-respect des  
dispositions légales en matière d'instruction judiciaire ne peut être constatée que dans les  
cas visés par la jurisprudence «Antigone», qui ont ensuite été insérés dans l'article 32 du  
titre préliminaire du Code d'instruction criminelle par la loi du 24 octobre 2013 (MB, 12  
novembre 2013, p.84999).

370 Certes, dans un arrêt du 24 avril 2013, la Cour de cassation avait introduit un quatrième  
critère d'exclusion des preuves irrégulières, à savoir la violation de formalités  
substantielles qui touchent à l'organisation des cours et tribunaux: « l'illégalité dénoncée  
par le moyen a pour objet non pas une visite domiciliaire sans mandat mais une telle  
visite réalisée avec l'autorisation d'un juge non habilité par la loi. Substantielle, touchant  
à l'organisation des cours et tribunaux au point de vue de la répartition de leurs  
375 attributions respectives, l'irrégularité dénoncée à bon droit par les demandeurs n'est pas de  
celles que le juge pourrait refuser de sanctionner au motif qu'aucun texte ne commine la  
nullité, que la preuve reste fiable ou que son utilisation ne compromet pas le caractère  
équitable du procès.» (Cass., 24 avril 2013, RG P.12.1919.F).

380 La cause a été renvoyée devant la chambre des mises en accusation qui, dans un arrêt du  
22 janvier 2014, a décidé que les preuves irrégulières issues de la visite domiciliaire  
illégale ne doivent pas être annulées, après application du « test Antigone » : la violation  
d'une telle forme substantielle doit donc être examinée au regard des critères « Antigone  
». L'affaire fut renvoyée une nouvelle fois devant la Cour de Cassation, laquelle a rejeté,  
385 par son arrêt du 23 septembre 2015 (RG n° P.14.0238.F), le pourvoi et dit pour droit que  
« les juges d'appel ont légalement justifié leur décision que cette irrégularité ne peut  
entraîner la nullité des éléments de preuves recueillis lors de la visite domiciliaire».

390 La Cour de cassation valide donc l'application des critères dits «Antigone» en cas de  
violation d'une formalité substantielle qui touche à l'organisation des cours et tribunaux.  
D'ailleurs, le législateur, en insérant les conditions d'admissibilité des preuves obtenues  
de manière irrégulière dans l'article 32 du préliminaire du Code d'instruction criminelle,  
n'a pas retenu le critère d'exclusion en raison d'une violation d'une forme substantielle  
touchant à l'organisation des cours et tribunaux:

395 « Article 32 - La nullité et l'exclusion d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement  
ne peuvent être décidées que si :  
le respect des conditions formelles concernées est prescrit a peine de nullité, ou  
l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable ».

400 Les [demandeurs] se réfèrent en vain à un arrêt rendu par la Cour de cassation, le 19  
janvier 2016 (RG P.15.0768.N) qui distingue l'irrecevabilité des poursuites et la nullité des  
preuves : les irrégularités relatives à la recevabilité de l'action publique ne peuvent être

405 appréciée à l'aune de l'appréciation d'une preuve obtenue de manière irrégulière. Selon la Cour de cassation, l'action publique qui se fonde sur une dénonciation irrégulière est irrecevable.

410 Les [demandeurs] en déduisent erronément qu'on ne pourrait justifier, sur la base des critères «Antigone» des violations de règles autres qu'en matière de preuves. En effet, il se déduit uniquement de ce dernier arrêt que l'irrecevabilité de l'action publique ne peut être sauvée au regard de la jurisprudence Antigone. La Cour de cassation n'a donc pas décidé qu'en cas d'irrecevabilité de l'action publique, toute poursuite fiscale serait nulle, et que les preuves obtenues devraient être écartées. Le litige fiscal est indépendant du sort de l'action publique.

415 En conséquence, l'irrégularité touchant à l'organisation des cours et tribunaux n'est pas automatiquement une cause de nullité en matière pénale, et la violation de formalités substantielles relatives à l'organisation des Cours et tribunaux doit être examinée à la lumière des critères dits «Antigone».

420

### III.2.6.

425 Sur la base de la jurisprudence Antigone, il y a lieu de tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes : le caractère purement formel de l'irrégularité, sa répercussion sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction excède de manière importante l'illégalité commise (voir en ce sens, Cassation, 4 novembre 2016, RG n° F.15.0106.N).

430 Or, in specie, il n'apparaît pas que les pièces de l'instruction qui font partie du dossier administratif devraient être écartées en raison du non-respect des droits de la défense.

435 Ce grief de méconnaissance des limites de la saisine du juge d'instruction n'a nullement empêché les [demandeurs] de prendre connaissance des pièces du dossier judiciaire et de se défendre, que ce soit dans le cadre de la procédure devant les juridictions répressives ou devant les juridictions fiscales.

440 Enfin, il y a lieu de constater que la gravité de l'infraction excède de manière importante l'illégalité commise.

En effet, même si il est établi que le juge d'instruction a instruit hors saisine, ce que la chambre des mises en accusation a reconnu, cette dernière n'en a tiré aucune conclusion, au niveau de l'irrecevabilité des poursuites.

445 Par ailleurs, l'erreur commise est compréhensible, des lors que le juge d'instruction était chargé d'instruire un dossier de faillite frauduleuse et que le « volet [...] » est relatif à un mécanisme frauduleux de paiements de rémunérations déguisées mis sur pied par [S.].

450 *La gravité de l'infraction est établie, puisque, déjà entre 1992 et 1994, c'est un montant total de 1.295.490 USD qui a été versé de manière occulte aux administrateurs de [S.] et aux membres de direction de la société mère (S.) (pièce 455, PV n° 151252 du 1er mars 2005 de la police fédérale). La cour renvoie également au point III.3.4 ci-après pour l'analyse du système de fraude fiscale grave et organisée qui a été mis sur pied.*

455 *Le moyen est donc non fondé. »*

## **Griefs**

### 460 Première branche

1.

465 En vertu de l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la CEDH, nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

L'article 16 de la Constitution garantit de la même manière le droit de propriété du citoyen. L'article 170, §1<sup>er</sup>, de la Constitution, dispose qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.

470

En vertu du principe de légalité consacré par ces dispositions, l'impôt ne doit pas seulement être établi par une loi, la loi doit aussi être suffisamment claire et précise pour permettre au contribuable de déterminer, notamment, l'assiette imposable et le montant de l'impôt (prévisibilité de la loi).

475

2.

480 Aux termes de l'article 340 du CIR92, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, ainsi que pour constater une infraction aux dispositions de ce Code ou des arrêtés pris pour son exécution, l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun.

485 En vertu de l'article 339, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code, la déclaration fiscale est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus. Celle-ci prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts.

490 Il ressort de l'article 314**bis** du CIR92 que la déclaration fiscale déposée par le contribuable bénéficie d'une présomption d'exactitude, qu'il revient à l'administration fiscale de renverser. Les pouvoirs d'investigation reconnus à l'administration fiscale pour prouver l'existence d'un impôt sont déterminés aux articles 315 à 343**bis** du Code des impôts sur les revenus 1992.

495 Il en résulte que pour établir l'existence et le montant de l'impôt, l'administration fiscale doit en principe se baser sur les éléments qui ressortent de la déclaration fiscale du contribuable, sauf à rapporter la preuve contraire par les moyens de preuve admis par le droit commun et les modes de preuve spécifiques au droit fiscal.

500 3.

De la combinaison de ces principes relatifs à la preuve en matière fiscale, d'une part, et du principe de légalité, d'autre part, il découle que l'administration fiscale ne peut déterminer l'existence et le montant de l'impôt que sur la base d'éléments de preuve réguliers et non sur la base  
505 d'éléments de preuve irréguliers, sauf si une loi le lui autorise et détermine d'une manière claire et précise les conditions dans lesquelles la preuve irrégulière peut être utilisée.

510 Il est constant qu'en matière fiscale, aucune loi n'autorise expressément l'administration fiscale à utiliser, dans des conditions clairement déterminées, des preuves irrégulières pour asseoir l'impôt.

515 Il ne suffit donc pas, pour admettre l'utilisation d'un élément de preuve obtenu irrégulièrement, de constater que l'irrégularité ne résulte pas de la violation d'une règle formelle prescrite à peine de nullité, que l'irrégularité ne porte pas atteinte à la valeur probante de l'élément de preuve, que l'élément de preuve n'a pas été obtenu de manière à ce point contraire à ce qui peut être attendu d'une administration agissant de manière raisonnable que son utilisation doit être considérée comme inadmissible en toutes circonstances,  
520 et que l'utilisation du moyen de preuve ne compromet pas le droit du contribuable à un procès équitable (critères « Antigone » développés par la jurisprudence et consacrés, en matière pénale, à l'article 32 du TPCPP).

525 En décider autrement, reviendrait à permettre à l'administration fiscale d'établir un impôt en dehors des conditions prévues par la loi et d'une manière imprévisible, d'autant que les deux derniers critères « Antigone » susmentionnés dépendent de l'appréciation d'un juge, qui doit mettre en balance les intérêts de la collectivité avec les intérêts individuels du contribuable, ce qui, par définition, n'est pas prévisible.

530

4.

535 Il n'est pas contesté que les cotisations litigieuses ont été établies par l'administration fiscale sur la base des actes d'instruction réalisés avant le 25 mai 2005 dans le volet « [...] » du dossier répressif. En ce qui concerne ces actes d'instruction, la cour d'appel admet qu'ils ont été réalisés par le juge d'instruction hors de sa saisine puisque les faits de fraude fiscale n'étaient pas visés dans le réquisitoire de mise à l'instruction du 15 novembre 2001 et que le juge d'instruction n'a été saisi des infractions

540 fiscales que par les réquisitions complémentaires du procureur du Roi du 25  
mai 2005 (arrêt p. 8-9, *sub* III.2.3).

Or, la recherche des infractions appartient au ministère public (article 22 du Code  
d'instruction criminelle). Le juge d'instruction ne peut commencer une instruction  
545 sans un réquisitoire écrit du procureur du Roi (article 61 du même Code) et  
lorsqu'au cours d'une instruction, le juge d'instruction découvre des faits  
susceptibles de constituer un crime ou un délit dont il n'est pas saisi, il doit en  
informer immédiatement le procureur du Roi (article 56, §1<sup>er</sup>, al. 6 du même Code),  
qui peut ensuite étendre la saisine du juge d'instruction par des réquisitions  
complémentaires. Les règles gouvernant la saisine du juge d'instruction relèvent  
550 de l'organisation judiciaire et sont donc d'ordre public.

Il résulte de ces constatations que les éléments de preuve sur lesquels se fondent  
les cotisations litigieuses sont irréguliers pour avoir été obtenus illégalement dans  
le cadre du dossier répressif.

555

5.

De tout ce qui précède, il découle que la cour d'appel devait écarter les éléments  
de preuve issus du volet « [...] » du dossier répressif sur lesquels étaient fondées  
les cotisations litigieuses, même s'ils satisfaisaient aux critères « Antigone »  
560 (d'ailleurs non prévisibles) développés par la jurisprudence.

6.

La cour d'appel qui décide le contraire en faisant application de la  
jurisprudence « Antigone » (p. 9-10, *sub* III.2.4), méconnaît donc le principe  
565 de la légalité de l'impôt, les règles relatives à la preuve en matière fiscale, et  
le principe du respect du droit de propriété, et viole, partant, l'article 1<sup>er</sup> du  
Premier Protocole additionnel à la CEDH, les articles 16 et 170 de la  
Constitution, et les articles 314*bis*, 339 et 340 du Code des impôts sur les  
revenus 1992. Dans la mesure où elle aurait fait application de l'article 32  
570 du TPCPP, la cour d'appel viole également cette disposition légale, qui n'est  
pas applicable en matière fiscale et qui ne répond par ailleurs pas à la  
condition de prévisibilité.

En ordre subsidiaire, les demandeurs demandent qu'avant de statuer sur ce  
575 grief, Votre Cour soumette à la Cour constitutionnelle la question de savoir  
si les règles de preuve en matière fiscale (et pour autant que de besoin  
l'article 32 du TPCPP), dans la mesure où elles n'interdisent pas l'utilisation  
de preuves irrégulières pour établir l'existence et le montant de l'impôt pour  
autant que leur utilisation satisfasse aux critères « Antigone », sont  
580 compatibles avec le principe de légalité consacré à l'article 170 de la  
Constitution, lu seul ou en combinaison avec les articles 16 de la  
Constitution et 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la CEDH garantissant  
le respect du droit de propriété du citoyen.

585

Seconde branche (en ordre subsidiaire)

1.

590 Même s'il fallait admettre que la loi fiscale belge n'interdit pas l'utilisation de preuves irrégulières ou obtenues illégalement pour établir l'impôt, son utilisation n'est pas inconditionnelle. La preuve irrégulière doit être écartée par le juge fiscal

- 595 - si elle résulte de la violation d'une règle formelle prescrite à peine de nullité, ou
- si l'irrégularité commise porte atteinte à la valeur probante de l'élément de preuve, ou
- 600 - si le moyen de preuve a été obtenu d'une manière à ce point contraire à ce qui peut être attendu d'une administration agissant de manière raisonnable que son utilisation doit être considérée comme inadmissible en toutes circonstances, ou
- 605 - si l'utilisation du moyen de preuve obtenu de manière irrégulière compromet le droit du contribuable à un procès équitable (critères « Antigone ») (voy. aussi en ce qui concerne les premier, troisième et dernier critères, l'article 32 du TPCPP).

2.

610 La recherche des infractions appartient au ministère public (article 22 du Code d'instruction criminelle). Le juge d'instruction ne peut commencer une instruction sans un réquisitoire écrit du procureur du Roi (article 61 du même Code) et lorsqu'au cours d'une instruction, le juge d'instruction découvre des faits susceptibles de constituer un crime ou un délit dont il n'est pas saisi, il doit en informer immédiatement le procureur du Roi (article 56, §1<sup>er</sup>, al. 6 du même Code), qui peut ensuite étendre la saisine du juge d'instruction par des réquisitions complémentaires.

620 Les règles gouvernant la saisine du juge d'instruction ne sont pas des règles formelles prescrites à peine de nullité mais elles relèvent de l'organisation judiciaire et sont donc d'ordre public. Elles déterminent d'ailleurs la recevabilité des poursuites.

3.

625 Rien ne justifie donc que, sur le plan de l'admissibilité des éléments de preuve irréguliers en matière fiscale, les éléments de preuve obtenus en méconnaissance de la saisine du juge d'instruction soient traités de manière plus favorable que les éléments de preuve obtenus en violation d'une règle formelle prescrite à peine de nullité, bien au contraire.

630 A l'instar des éléments de preuve irréguliers dont l'irrégularité résulte d'une violation d'une règle formelle prescrite à peine de nullité, les éléments de preuve

irréguliers car obtenus en méconnaissance des règles relatives à la saisine du juge d'instruction doivent donc être écartés, sur la base du premier critère « Antigone ».

635 En décider autrement reviendrait à créer une discrimination entre les contribuables selon que l'imposition de leurs revenus est fondée sur des éléments de preuve entachés de nullité en raison de la violation d'une règle formelle ou selon que l'imposition de leurs revenus est fondée sur des éléments de preuve contraires à l'ordre public car recueillis en méconnaissance d'une règle d'organisation judiciaire. La nature des irrégularités étant comparable, rien ne justifie une telle  
640 discrimination.

4.

Il n'est pas contesté que les cotisations litigieuses ont été établies par l'administration fiscale sur la base des actes d'instruction réalisés avant le  
645 25 mai 2005 dans le volet « [...] » du dossier répressif. En ce qui concerne ces actes d'instruction, la cour d'appel admet qu'ils ont été réalisés par le juge d'instruction en dehors de sa saisine, puisque les faits de fraude fiscale n'étaient pas visés dans le réquisitoire de mise à l'instruction du 15 novembre 2001 et que le juge d'instruction n'a été saisi des infractions  
650 fiscales que par les réquisitions complémentaires du procureur du Roi du 25 mai 2005 (arrêt p. 8-9, *sub* III.2.3).

Il ressort de ces constatations que les éléments de preuve sur lesquels se fondent les cotisations litigieuses sont irréguliers pour avoir été obtenus en violation de  
655 règles touchant à l'organisation judiciaire et donc d'ordre public (voy. les articles 22, 56, §1<sup>er</sup>, al. 6, et 61 du Code d'instruction criminelle susmentionnés).

5.

Il résulte de ce qui précède que la cour d'appel ne pouvait pas légalement décider que les critères « Antigone » n'impliquent pas l'exclusion de preuves obtenues en violation de règles touchant à l'organisation judiciaire et que les éléments de preuve à la base des cotisations litigieuses résistent à l'examen « Antigone », de sorte que l'administration fiscale pouvait les utiliser.

665 6.

En décidant ainsi, la cour d'appel méconnaît le caractère d'ordre public des règles relatives à la saisine du juge d'instruction résultant des articles 22, 56, §1<sup>er</sup>, al. 6, et 61 du Code d'instruction criminelle, les règles relatives à la preuve en matière fiscale inscrites notamment aux articles 314*bis*, 339 et  
670 340 du CIR92, et les principes d'égalité et non-discrimination inscrits aux articles 10 et 11 de la Constitution. La cour d'appel viole, partant, lesdites dispositions légales. La cour d'appel viole également l'article 32 du TPCPP dans la mesure où elle en aurait fait application alors que cette disposition n'est pas applicable en matière fiscale et qu'elle est par ailleurs contraire au  
675 principe d'égalité et de non-discrimination.

En ordre subsidiaire, les demandeurs demandent qu'avant de statuer sur ce grief, Votre Cour soumette à la Cour constitutionnelle la question de savoir si les règles de preuve en matière fiscale (et pour autant que de besoin l'article 32 du TPCPP)  
680 sont compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où elles permettent à l'administration fiscale d'établir l'impôt sur la base d'éléments de preuve irréguliers en raison d'une violation de règles d'organisation judiciaire telles que les règles gouvernant la saisine du juge d'instruction, alors que les éléments de preuve irréguliers en raison d'une violation de règles formelles prescrites à  
685 peine de nullité doivent être écartés.

### Développements

690 1.  
En ce qui concerne l'applicabilité de la jurisprudence « Antigone » en matière fiscale, les demandeurs connaissent la jurisprudence de (la chambre néerlandophone de) Votre Cour, qui admet l'application de la jurisprudence « Antigone » en matière fiscale (voy. Cass., 21 avril 2022, n° F.17.0136.N ; Cass,  
695 29 janvier 2021, n° F.17.0016.N ; Cass., 11 juin 2020, n° F.19.0022.N ; Cass., 18 janvier 2018, n° F.16.0031.N ; Cass., 10 février 2017, n° F.15.0145.N ; Cass., 4 novembre 2016, n° F.15.0106.N ; Cass., 22 mai 2015, n° F.13.0077.N). Ils estiment toutefois que celle-ci est contraire aux règles de preuve en matière fiscale et au principe de légalité de l'impôt, les règles relatives à la preuve étant d'ailleurs  
700 gouvernées par le principe de légalité de l'impôt.

La thèse défendue par les demandeurs trouve appui dans la doctrine contemporaine, qui considère que les conditions dans lesquelles les preuves de l'existence d'un impôt peuvent être obtenues font partie des  
705 éléments essentiels de l'impôt qui doivent faire l'objet d'une loi claire et précise, garantissant ainsi la prévisibilité de l'impôt (M. MORIS, « La jurisprudence dite 'Antigone' de la Cour de cassation, inapplicable en matière fiscale », *T.F.R.*, 2018, p. 322 ; F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le *Requiem d'Antigone* », *J.T.*, 2017, pp. 73 et s. ; S.  
710 SCARNA et V. LURQUIN, « L'Antigone fiscal – Et pour quelques dollars de plus », in *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe, pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 116 et s. ; P. MAUFORT et S. SCARNÀ, note sous Cass., 29 janvier 2021, *Dr. pén. entr.*, 2022/4, pp. 390 et s.).

715 Or, les critères « Antigone » ne répondent pas à l'exigence de prévisibilité, liée au principe de légalité, dans la mesure où ils dépendent de l'appréciation de l'attitude de l'administration fiscale lors de l'obtention de la preuve irrégulière (critère « Antigone » basé sur les règles de bonne administration) et de l'appréciation de  
720 l'influence de l'utilisation de la preuve irrégulière sur le droit au procès équitable du contribuable (dernier critère « Antigone ») et dans la mesure où ils impliquent une mise en balance des intérêts en jeu.

725 En outre et surtout, le défaut de consécration légale de la jurisprudence  
« Antigone » en matière fiscale (contrairement à la matière pénale d'ailleurs : voy.  
l'article 32 du Code d'instruction criminelle) constitue un obstacle majeur à son  
application en cette matière.

730 Avant que Votre Cour (chambre francophone) ne se prononce sur la première  
branche (éventuellement en chambres réunies), les demandeurs suggèrent qu'elle  
soumette à la Cour constitutionnelle la question de savoir si l'application de la  
jurisprudence « Antigone » en matière fiscale est compatible avec le principe de  
légalité de l'impôt.

735 2.  
En ce qui concerne l'application concrète des critères « Antigone », les  
demandeurs soutiennent également une thèse contraire à la jurisprudence de  
Votre Cour (après l'arrêt du 24 avril 2013, R.G. n° P.12.1919.F, rendu en matière  
pénale).

740 Les demandeurs ne perçoivent en effet pas la raison pour laquelle les preuves  
irrégulières en raison d'une violation de règles touchant à l'organisation judiciaire  
ne doivent pas être écartées d'office à l'instar des preuves irrégulières en raison  
d'une violation de règles formelles prescrites à peine de nullité, d'autant que les  
745 règles prescrites à peine de nullité ne constituent jamais que des règles de forme  
(voy. p. ex. les formalités prévues pour l'audition de témoins sous couvert  
d'anonymat complet : art. 86bis, § 4, et 86ter, dern. al., C.I.Cr. ; celles relatives au  
test polygraphique : art 112duodecies, § 7, C.I.Cr. ; ou encore la prestation de  
serment des témoins entendus à l'audience : art. 155 et 295, C.I.Cr.).

750 Les demandeurs estiment que ces deux formes d'irrégularité doivent être mises  
sur un pied d'égalité sur le plan de l'admissibilité des preuves en matière fiscale.  
En tout cas, il reviendrait à la Cour constitutionnelle de se prononcer sur la  
question de savoir si une différence de traitement des deux types d'irrégularité sur  
755 le plan de l'admissibilité des preuves en matière fiscale se justifie, et donc de  
déterminer si les deux types d'irrégularité sont comparables et si la différence de  
traitement est raisonnablement justifiée et proportionnelle au but poursuivi.

760 Dans son arrêt rendu dans l'affaire « Conrad » du 23 septembre 2015 (R.G.  
n° P.14.0328.F), Votre Cour avait certes refusé de poser la question  
préjudicielle similaire proposée en cette affaire. Cet arrêt a été rendu sur le  
visa de l'article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, dont  
il résulte des travaux préparatoires que le législateur a délibérément  
renoncé à prévoir, parmi les causes de nullité des éléments de preuve  
765 obtenus irrégulièrement, la violation des formes substantielles touchant à  
l'organisation des cours et tribunaux (Rapport fait au nom de la Commission  
de la Justice, *Doc. parl.*, Ch., 2012-2013, n° 53-0041/015, p. 4). Il n'en reste  
pas moins, selon les demandeurs, que rien ne justifie la distinction faite.

770 À la différence du droit pénal, le droit fiscal ne comporte aucune disposition  
régulant l'admissibilité d'une preuve irrégulière ou obtenue illégalement. Or,  
avant l'adoption de l'article 32 du Titre préliminaire du Code de procédure  
775 pénale, Votre Cour avait décidé que la violation d'une formalité  
substantielle, touchant à l'organisation des cours et tribunaux (en l'espèce,  
la visite domiciliaire ordonnée par un magistrat incompétent) devait être  
sanctionnée par la nullité de la preuve en résultant (Cass., 24 avril 2013,  
R.G. n° P.12.1919.F).

**PAR CES CONSIDERATIONS,**

780 L'avocat à la Cour de cassation soussignée, pour les demandeurs, conclut,  
qu'il Vous plaise, Mesdames, Messieurs, éventuellement après avoir posé  
les questions préjudicielles formulées à chacune des deux branches, casser  
l'arrêt attaqué, renvoyer la cause et les parties devant une autre cour  
785 d'appel, et statuer comme de droit quant aux dépens.

Bruxelles, le 10 avril 2023

790

Caroline De Baets

795