



Cour constitutionnelle

Arrêt n° 149/2022
du 17 novembre 2022
Numéro du rôle : 7591

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, et des juges T. Giet, J. Moerman, D. Pieters, E. Bribosia et W. Verrijdt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 19 mai 2021, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 2 juin 2021, le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne, a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 444 et 445 du C.I.R. 1992 violent-ils les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 1er du Protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 4 du Protocole n° 7 à cette même Convention, dans la mesure où ils permettent à l'administration fiscale de sanctionner, d'une part, l'absence de dépôt d'une déclaration d'impôt d'une amende dont le montant fixe varie entre 50,00 EUR et 1.250,00 EUR et, d'autre part, en appliquant, dans le cadre de la procédure d'imposition d'office qui trouve son origine dans l'absence de dépôt de déclaration, un accroissement de 10 % à 200 % des revenus non déclarés ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SPRL « DNA-Architecte », assistée et représentée par Me G. Van Cutsem, avocat au barreau de Liège-Huy;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me J. Fekenne, avocat au barreau de Liège-Huy.

Le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 21 septembre 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Bribosia et D. Pieters, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 12 octobre 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 12 octobre 2022.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Une SPRL omet de déposer sa déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2015 dans les délais légaux. Le 26 novembre 2015, l'administration fiscale l'invite à introduire cette déclaration dans un délai de quatorze jours et à faire part des raisons qui l'auraient empêchée de respecter les délais initiaux. L'administration fiscale précise par ailleurs que l'absence ou la rentrée tardive de la déclaration peut entraîner un accroissement d'impôt en vertu de l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) et une amende administrative en vertu de l'article 445 du CIR 1992, ainsi que le recours à la procédure d'imposition d'office prévue par l'article 351 du CIR 1992. Le 24 février 2016, dès lors que la SPRL précitée reste en défaut d'introduire sa déclaration, l'administration fiscale informe celle-ci qu'elle a l'intention de lui infliger une amende administrative de 1 250 euros au motif qu'il s'agit de sa quatrième infraction. Elle l'invite par ailleurs à se justifier et à régulariser d'urgence sa situation, à défaut de quoi l'amende sera enrôlée. À la suite de l'absence de réaction de la SPRL, l'amende administrative est effectivement enrôlée le 8 avril 2016. Elle n'est pas contestée dans le délai de six mois prévu par l'article 371 du CIR 1992. Le 10 août 2016, l'administration fiscale notifie à la SPRL une imposition d'office sur la base de l'article 351 du CIR 1992 pour absence de déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition 2015. Un accroissement d'impôt au taux de 50 % est par ailleurs annoncé en raison de l'absence de déclaration, qui constitue la quatrième infraction de la SPRL. Le 12 octobre 2016, à la suite de l'absence de réaction de la part de celle-ci, il est procédé à l'enrôlement d'une cotisation à l'impôt des sociétés pour un montant de 40 312,01 euros, en ce compris un accroissement d'impôt de 13 437,34 euros. Après avoir reçu une réclamation contre cette cotisation le 14 avril 2017, l'administration fiscale la rejette le 19 mars 2018.

La SPRL précitée conteste devant le Tribunal de première instance du Luxembourg, division de Marche-en-Famenne, la base imposable retenue par l'administration fiscale et l'accroissement d'impôt. Par un jugement du 19 mai 2021, la juridiction *a quo* confirme la base imposable au motif que la SPRL ne démontre pas le chiffre exact de ses revenus alors qu'en vertu de l'article 352 du CIR 1992, la charge de la preuve lui incombe. En ce qui concerne l'accroissement d'impôt, la juridiction *a quo* constate que la SPRL précitée s'est vue infliger, en raison de l'absence de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice 2015, à la fois une amende administrative de 1 250 euros en vertu de l'article 445 du CIR 1992 et un accroissement d'impôt de 50 % en vertu de l'article 444 du CIR 1992. Elle observe par ailleurs que par son arrêt n° 7/2019 du 23 janvier 2019, la Cour a jugé que l'amende et l'accroissement d'impôt prévus par ces dispositions constituent des sanctions de nature pénale au sens de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme. La juridiction *a quo* relève que l'interprétation de cette disposition conventionnelle a fait l'objet d'une évolution dans la

jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, qui admet désormais la compatibilité d'un cumul de sanctions à caractère pénal pour le même comportement avec le principe *non bis in idem*, moyennant le respect de certaines conditions. Partant, elle sursoit à statuer et pose la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. En droit

- A -

A.1.1. À titre principal, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle est irrecevable puisqu'en ce qui concerne la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, elle n'identifie pas les catégories de contribuables qu'il convient de comparer et elle ne précise pas non plus en quoi ces dispositions créent une discrimination. La motivation de la décision *a quo* ne permet pas d'éclaircir ces points. La juridiction *a quo* ne précise pas non plus en quoi les dispositions en cause seraient contraires à l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et à l'article 16 de la Constitution. Selon le Conseil des ministres, la question préjudicielle porte uniquement sur le respect, par les dispositions en cause, du principe *non bis in idem*, garanti par l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme. Or, la Cour ne peut contrôler le respect de cette disposition conventionnelle que par la combinaison de celle-ci avec les règles constitutionnelles relevant de la compétence de la Cour, ce qui n'est pas invoqué en l'espèce. Par ailleurs, le Conseil des ministres considère que la juridiction *a quo* demande à la Cour, de manière générale, d'interpréter les dispositions en cause au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme sans procéder elle-même à cette interprétation. Partant, il revient à la juridiction *a quo* elle-même, après avoir interprété les articles 444 et 445 du CIR 1992, d'examiner l'application de l'article 4 du Protocole n° 7, précité, au litige dont elle est saisie.

A.1.2. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres affirme que la question préjudicielle appelle une réponse négative en raison de l'absence de violation du principe *non bis in idem*, tel qu'il est consacré par l'article 4 du Protocole n° 7, précité, et tel qu'il est interprété dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Le Conseil des ministres observe que, par son arrêt en cause de *A. et B. contre Norvège* du 15 novembre 2016, la Cour européenne des droits de l'homme a énuméré différents critères permettant de vérifier si la combinaison de deux procédures sanctionnant le même comportement par une mesure à caractère pénal ne viole pas le principe *non bis in idem*. Ces critères sont remplis en l'espèce puisque les procédures visées par les articles 444 et 445 du CIR 1992 sont reliées par un lien matériel et par un lien temporel suffisamment étroits.

A.1.3. En ce qui concerne le lien matériel, les sanctions administratives qui sont prévues par les dispositions en cause poursuivent des buts complémentaires et concernent des aspects différents du même acte préjudiciable. L'amende administrative visée par l'article 445 du CIR 1992, qui sanctionne toute infraction à ce Code – en ce compris l'absence de déclaration dans les délais légaux – tend à stimuler le sens civique du contribuable et à prévenir la réitération de toute nouvelle infraction. L'accroissement d'impôt visé par l'article 444 du CIR 1992 a pour but, quant à lui, d'encourager le contribuable à déclarer ses revenus imposables et d'indemniser le préjudice subi par le Trésor du fait de la non-déclaration des revenus. Il vise par conséquent à sanctionner le risque encouru par la collectivité de ne pas recouvrer l'impôt sur les revenus non déclarés, à compenser les moyens mis en œuvre par l'administration fiscale pour effectuer les vérifications nécessaires à la perception de cet impôt éludé et à dissuader le contribuable d'échapper à l'imposition des revenus qu'il s'abstient de déclarer. À l'inverse, l'amende prévue par l'article 445 du CIR 1992 sanctionne le fait de ne pas avoir introduit de déclaration dans le délai légal, indépendamment de l'importance des revenus non déclarés, qui peuvent être inexistantes, et ce avant que l'administration fiscale puisse contrôler la situation du contribuable pour connaître la base sur laquelle l'accroissement final sera calculé. L'amende permet donc à l'administration fiscale de sanctionner, avec certitude et immédiatement, la carence d'un contribuable, même en l'absence de base imposable privant l'accroissement d'impôt de tout caractère dissuasif. L'amende ne suffit cependant pas lorsque l'absence de déclaration entraîne le risque de ne pas pouvoir enrôler l'impôt sur une base imposable plus ou moins importante : l'accroissement se justifie alors dans un second temps, dans la continuité de l'amende. Partant, la combinaison des deux sanctions s'envisage comme un ensemble, puisqu'elles poursuivent des finalités complémentaires.

Le lien matériel étroit entre les deux sanctions est également démontré par le fait que la mixité des procédures est prévisible, tant en droit qu'en pratique. Le texte des dispositions en cause est en effet clair et, dans les faits à l'origine du litige dont est saisie la juridiction *a quo*, l'administration fiscale a plusieurs fois averti la SPRL concernée des sanctions qu'elle envisageait de prendre à son égard tout en l'invitant à fournir des explications quant à l'absence de dépôt de sa déclaration.

Par ailleurs, le lien matériel étroit découle aussi du fait que les procédures ont été menées d'une manière qui évite autant que possible toute répétition lorsque les éléments de preuve sont recueillis et appréciés : les sanctions ont en effet été prononcées par la même autorité au regard d'une même législation.

Enfin, le cumul des sanctions appliquées est proportionné, puisque l'amende est d'un montant mineur et que l'accroissement est proportionnel au montant de l'impôt relatif aux revenus non déclarés par le contribuable. Le législateur a par ailleurs prévu, tant en ce qui concerne l'amende que l'accroissement, une augmentation progressive de la sanction pour tenir compte de la gravité de l'infraction commise. En outre, une série d'autres mesures permettent d'assurer la proportionnalité de la sanction. Le Conseil des ministres souligne aussi que les procédures prévues par les dispositions en cause ne font pas partie du noyau dur du droit pénal et n'ont pas de réel caractère infamant, de sorte que, comme il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, il y a moins de risque qu'elles fassent peser une charge disproportionnée sur le contribuable concerné.

A.1.4. En ce qui concerne le lien temporel étroit, les procédures qui ont conduit à l'application des sanctions prévues par les dispositions en cause à la SPRL concernée font partie du même examen de la situation fiscale de cette société pour un exercice d'imposition donné. Ces mesures sont par ailleurs subordonnées à un même délai d'imposition. La SPRL a en outre été informée dès le départ des sanctions possibles et elle n'a été confrontée à aucune lenteur puisque les procédures se sont chevauchées en partie et se sont déroulées dans un laps de temps très court, à savoir moins d'un an.

A.1.5. Le Conseil des ministres conclut que les sanctions prévues par les articles 444 et 445 du CIR 1992 s'inscrivent dans un même ensemble répressif destiné à former un tout systématique et cohérent compatible avec le principe *non bis in idem* au sens de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, comme certaines cours et tribunaux belges ont déjà eu l'occasion de le constater.

A.2. La partie requérante devant la juridiction *a quo* soutient que la question préjudicielle appelle une réponse affirmative. Elle considère que, par l'accroissement d'impôt et l'amende dont elle a fait l'objet, elle a été sanctionnée deux fois pour la même infraction, ce qui a entraîné la violation du principe *non bis in idem*. En effet, par son arrêt n° 7/2019 du 23 janvier 2019, la Cour a considéré que les sanctions prévues par les articles 444 et 445 du CIR 1992 ont un caractère pénal. Selon la partie requérante devant la juridiction *a quo*, les cours et tribunaux considèrent qu'il n'est pas permis à l'administration fiscale de procéder à des poursuites complémentaires après l'imposition d'une amende, notamment à travers l'application d'une majoration d'impôt, et qu'aucune poursuite pénale ne peut être introduite après une première décision devenue définitive. L'application cumulative d'une amende de 1 250 euros et d'un accroissement d'impôts de 50 % en vue de punir le même comportement, à savoir l'absence de déclaration fiscale, est manifestement contraire au principe *non bis in idem*, comme la Cour l'a en partie jugé par son arrêt n° 91/2008 du 18 juin 2008. Ce constat est amplifié par le fait que, par son arrêt n° 7/2019, la Cour a clairement indiqué qu'il appartenait à l'administration de faire le choix de la sanction la plus adéquate possible. En l'espèce, l'administration fiscale a fait le choix d'appliquer à la partie requérante devant la juridiction *a quo* la sanction la plus adéquate, à savoir une amende. Partant, elle ne peut appliquer en sus un accroissement d'impôt à hauteur de 50 %.

A.3. Dans son mémoire en réponse, le Conseil des ministres constate que la partie requérante devant la juridiction *a quo* passe totalement sous silence la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme relative au principe *non bis in idem* qui admet la possibilité de cumuler des sanctions à caractère pénal du chef d'un même comportement, alors que cette jurisprudence constitue précisément la raison pour laquelle la juridiction *a quo* a posé la question préjudicielle présentement examinée. Par ailleurs, le Conseil des ministres soutient que la partie requérante donne une interprétation erronée de l'arrêt n° 7/2019 de la Cour, qui examinait seulement le caractère alternatif de l'amende et de l'accroissement d'impôt, mais pas l'hypothèse du cumul de ces sanctions.

- B -

B.1.1. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), tel qu'il est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, dispose :

« En cas d'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés, sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 p.c. à 200 p.c. des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés.

En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c. d'accroissement.

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés.

L'accroissement ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 2 500 EUR.

[...] ».

B.1.2. L'échelle des accroissements prévue par l'article 444 du CIR 1992 a été établie par l'article 225 de l'arrêté royal du 27 août 1993 « d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 » (ci-après : l'AR/CIR 1992) comme suit :

	Nature des infractions	Accroissements
A.	Absence de déclaration due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B.	Absence de déclaration sans intention d'éluder l'impôt : - 1ère infraction (compte non tenu des absences de déclaration visées <i>sub A</i>) : - 2e infraction : - 3e infraction : À partir de la 4e infraction, les infractions de cette nature sont classées <i>sub C</i> et sanctionnées comme telles.	10 p.c. 20 p.c. 30 p.c.
C.	Absence de déclaration avec intention d'éluder l'impôt : - 1ère infraction : - 2e infraction : - 3e infraction et infractions suivantes :	50 p.c. 100 p.c. 200 p.c.

D.	Absence de déclaration accompagnée soit d'une inexactitude ou omission par faux ou d'un usage de faux au cours de la vérification de la situation fiscale, soit d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : dans tous les cas :	200 p.c.
----	---	----------

B.2.1. L'impôt constitue un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit au budget de ce dernier et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Quant à l'accroissement d'impôt, il ressort tant du texte même de l'article 444 du CIR 1992 que des travaux préparatoires relatifs aux dispositions législatives qui en sont à l'origine que le législateur visait à établir une sanction administrative afin de prévenir et de réprimer la fraude qui découlerait de l'absence de déclaration fiscale ou du caractère incomplet ou inexact de la déclaration. Ces situations sont en effet de nature à entraîner, pour l'administration fiscale, un risque supplémentaire de ne pas recouvrer le juste impôt et la nécessité de consacrer des moyens financiers et des ressources humaines en vue d'opérer les vérifications nécessaires à cette juste perception.

B.2.2. Il résulte des dispositions citées en B.1.1 et B.1.2 que l'accroissement d'impôt est calculé, d'une part, en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, lesquelles définissent le pourcentage de l'accroissement et, d'autre part, en fonction de son assiette, laquelle dépend de l'impôt dû sur la portion des revenus non déclarés.

B.3.1. L'article 445 du CIR 1992, tel qu'il est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, dispose :

« Le fonctionnaire délégué par le directeur régional peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 euros à 1.250 euros.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

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

[...] ».

B.3.2. L'échelle des amendes prévue par l'article 445 du CIR 1992 a été établie par l'article 229/1 de l'AR/CIR 1992 comme suit :

	Nature des infractions	Amende administrative
A.	Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B.	Infraction non imputable à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt : - 1ère infraction : - 2e infraction : - 3e infraction : - 4e infraction - infractions suivantes :	50,00 EUR 125,00 EUR 250,00 EUR 625,00 EUR 1 250,00 EUR
C.	Infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt (y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes) :	1 250,00 EUR

B.4. L'article 445 du CIR 1992 a aussi été introduit pour inciter le contribuable à déposer sa déclaration dans les conditions et les délais légaux impartis.

Les travaux préparatoires à l'origine de cet article mentionnent :

« En fait de sanctions administratives, la législation relative aux impôts sur les revenus ne connaît que l'accroissement; à l'encontre de la plupart des autres lois d'impôts, elle ignore les amendes administratives.

Cependant, l'administration doit pouvoir faire respecter les nombreuses obligations que les lois fiscales mettent à charge tant des tiers que des contribuables. Elle doit pouvoir réagir devant l'inertie, la négligence, la mauvaise volonté de ses débiteurs. L'infraction matérielle doit pouvoir être punie.

Dès lors et compte tenu de l'expérience plus que centenaire acquise par l'administration de l'enregistrement et des domaines où le système des amendes administratives a donné d'excellents résultats, le Gouvernement propose d'étendre ce système aux impôts directs » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 114).

Cette amende peut donc sanctionner, entre autres, le seul fait de ne pas avoir introduit une déclaration dans le délai légal, sans pour autant tenir compte de l'importance des revenus non déclarés.

B.5. Il ressort de la motivation du jugement *a quo* que la question préjudicielle porte en substance sur la compatibilité des dispositions en cause avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'il contient le principe *non bis in idem*. La Cour examine la question en ce sens.

B.6.1. Le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle est irrecevable en ce qu'elle s'abstient d'identifier les catégories de personnes à comparer.

B.6.2. Lorsqu'est invoquée une violation du principe d'égalité et de non-discrimination, il faut en règle générale préciser quelles sont les catégories de personnes qui sont comparées et en quoi la disposition en cause entraîne une différence de traitement qui serait discriminatoire.

Toutefois, lorsqu'une violation du principe d'égalité et de non-discrimination est alléguée en combinaison avec un autre droit fondamental, le cas échéant résultant d'une convention internationale liant la Belgique, il suffit de préciser en quoi ce droit fondamental est violé. La catégorie de personnes pour lesquelles ce droit fondamental est violé doit être comparée à la catégorie de personnes envers lesquelles ce droit fondamental est garanti.

B.6.3. Étant donné que la violation du principe d'égalité et de non-discrimination est alléguée en combinaison avec l'article 4 du Protocole n° 7, précité, et que la question préjudicielle expose en quoi cette disposition conventionnelle est violée, l'exception est rejetée.

B.7.1. Enfin, le Conseil des ministres soutient que la question préjudicielle est irrecevable car elle porte en réalité sur la compatibilité des dispositions en cause avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative au principe *non bis in idem*, dont l'examen relève de la compétence du juge du fond.

B.7.2. L'interprétation de l'article 4 du Protocole n° 7, précité, par la Cour européenne des droits de l'homme fait partie intégrante de cette disposition conventionnelle.

B.8. Les exceptions d'irrecevabilité sont rejetées.

B.9. La question préjudicielle porte sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7, précité, de l'application cumulative de l'amende et de l'accroissement d'impôt, telle qu'elle résulte des dispositions en cause, à un même contribuable par l'administration fiscale lors d'un même exercice d'imposition. Contrairement à ce que soutient la partie requérante devant la juridiction *a quo*, la question préjudicielle présentement examinée porte sur un objet autre que celui des questions préjudicielles qui ont donné lieu à l'arrêt n° 7/2019 du 23 janvier 2019, qui concernait notamment l'application alternative des dispositions en cause.

B.10. En vertu de l'article 4, paragraphe 1, du Protocole n° 7, précité, « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État ». Cette disposition consacre le principe général de droit *non bis in idem*. Ce principe est violé lorsqu'une même personne, déjà condamnée ou acquittée en raison d'un comportement, est à nouveau poursuivie (*bis*), en raison du même comportement, pour des infractions dont les éléments essentiels sont identiques (*in idem*).

B.11. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, l'amende fiscale prévue à l'article 445 du CIR 1992 et l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 ont un caractère répressif prédominant et constituent dès lors des sanctions de nature pénale au sens de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.12. L'amende fiscale prévue par l'article 445 du CIR 1992 et l'accroissement d'impôt prévu par l'article 444 du CIR 1992 répriment des faits qui sont en substance identiques (*in idem*) dès lors qu'ils peuvent, tous deux, sanctionner un défaut de déclaration de la part du contribuable.

B.13.1. Il appartient dès lors à la Cour de vérifier si, par l'infliction des sanctions de nature pénale en cause, il y a eu une répétition des poursuites (*bis*) au sens de l'article 4 du Protocole n° 7, précité.

B.13.2. Par son arrêt en cause de *A. et B. contre Norvège* du 15 novembre 2016, la grande chambre de la Cour européenne des droits de l'homme a jugé, au sujet du cumul de procédures relevant à la fois du droit administratif et du droit pénal (procédures mixtes) :

« 130. (...) s'agissant de faits punissables aussi bien sur le terrain du droit pénal que sur celui du droit administratif, la manière la plus sûre de veiller au respect de l'article 4 du Protocole n° 7 consiste à prévoir, à un stade opportun, une procédure à un seul niveau permettant la réunion des branches parallèles du régime légal régissant l'activité en cause, de façon à satisfaire dans le cadre d'un seul et même processus aux différents impératifs poursuivis par la société dans sa réaction face à l'infraction. Toutefois, ainsi qu'il a été expliqué ci-dessus (notamment aux paragraphes 111 et 117 à 120), l'article 4 du Protocole n° 7 n'exclut pas la conduite de procédures mixtes, même jusqu'à leur terme, pourvu que certaines conditions soient remplies. En particulier, pour convaincre la Cour de l'absence de répétition de procès ou de peines (*bis*) proscrite par l'article 4 du Protocole n° 7, l'État défendeur doit établir de manière probante que les procédures mixtes en question étaient unies par un ' lien matériel et temporel suffisamment étroit '. Autrement dit, il doit être démontré que celles-ci se combinaient de manière à être intégrées dans un tout cohérent. Cela signifie non seulement que les buts poursuivis et les moyens utilisés pour y parvenir doivent être en substance complémentaires et présenter un lien temporel, mais aussi que les éventuelles conséquences découlant d'une telle organisation du traitement juridique du comportement en question doivent être proportionnées et prévisibles pour le justiciable.

131. S'agissant des conditions à satisfaire pour que des procédures mixtes, administratives et pénales, puissent être regardées comme présentant un lien matériel et temporel suffisant et donc comme compatibles avec le critère de ' *bis* ' découlant de l'article 4 du Protocole n° 7, la Cour résume de la manière suivante les considérations pertinentes tirées de sa jurisprudence telle qu'examinée ci-dessus.

132. Les éléments pertinents pour statuer sur l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel sont notamment les suivants :

- le point de savoir si les différentes procédures visent des buts complémentaires et concernent ainsi, non seulement *in abstracto* mais aussi *in concreto*, des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause;

- le point de savoir si la mixité des procédures en question est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du même comportement réprimé (*idem*);

- le point de savoir si les procédures en question ont été conduites d'une manière qui évite autant que possible toute répétition dans le recueil et dans l'appréciation des éléments de preuve, notamment grâce à une interaction adéquate entre les diverses autorités compétentes, faisant apparaître que l'établissement des faits effectué dans l'une des procédures a été repris dans l'autre;

- et, surtout, le point de savoir si la sanction imposée à l'issue de la procédure arrivée à son terme en premier a été prise en compte dans la procédure qui a pris fin en dernier, de manière à ne pas faire porter pour finir à l'intéressé un fardeau excessif, ce dernier risque étant moins susceptible de se présenter s'il existe un mécanisme compensatoire conçu pour assurer que le montant global de toutes les peines prononcées est proportionné.

133. À cet égard, il est également instructif de tenir compte de la manière dont l'article 6 de la Convention est appliqué dans le type d'affaire aujourd'hui examinée (*Jussila*, précité, § 43) :

' (...) il va de soi que certaines [procédures pénales] ne comportent aucun caractère infamant pour ceux qu'elles visent et que les " accusations en matière pénale " n'ont pas toutes le même poids. De surcroît, en adoptant une interprétation autonome de la notion d'" accusation en matière pénale " par application des critères *Engel*, les organes de la Convention ont jeté les bases d'une extension progressive de l'application du volet pénal de l'article 6 à des domaines qui ne relèvent pas formellement des catégories traditionnelles du droit pénal, telles que les contraventions administratives (...), les punitions pour manquement à la discipline pénitentiaire (...), les infractions douanières (...), les sanctions pécuniaires infligées pour violation du droit de la concurrence (...) et les amendes infligées par des juridictions financières (...). Les majorations d'impôt ne faisant pas partie du noyau dur du droit pénal, les garanties offertes par le volet pénal de l'article 6 ne doivent pas nécessairement s'appliquer dans toute leur rigueur (...). '

Le raisonnement ci-dessus permet de dégager les éléments pertinents lorsqu'il faut déterminer si l'article 4 du Protocole n° 7 a été respecté dans les affaires de procédures mixtes (administratives et pénales). De plus, comme la Cour l'a déjà dit à de nombreuses reprises, la Convention doit se lire comme un tout et s'interpréter de manière à promouvoir sa cohérence interne et l'harmonie entre ses diverses dispositions (*Klass et autres c. Allemagne*, 6 septembre 1978, § 68, série A, n° 28; voir aussi *Maaouia c. France* [GC], n° 39652/98, § 36, CEDH 2000-X, *Kudła c. Pologne* [GC], n° 30210/96, § 152, CEDH 2000-XI, et *Stec et autres c. Royaume-Uni* (déc.) [GC], n°s 65731/01 et 65900/01, § 48, CEDH 2005-X).

La mesure dans laquelle la procédure administrative présente les caractéristiques d'une procédure pénale ordinaire est un élément important. Des procédures mixtes satisferont plus vraisemblablement aux critères de complémentarité et de cohérence si les sanctions imposables dans la procédure non formellement qualifiée de ' pénale ' sont spécifiques au comportement en question et ne font donc pas partie du ' noyau dur du droit pénal ' (pour reprendre les termes de l'arrêt *Jussila* précité). Si, à titre additionnel, cette procédure n'a pas de caractère véritablement infamant, il y a moins de chances qu'elle fasse peser une charge disproportionnée sur l'accusé. À l'inverse, plus la procédure administrative présente de caractéristiques infamantes la rapprochant dans une large mesure d'une procédure pénale ordinaire, plus les

finalités sociales poursuivies par la punition du comportement fautif dans des procédures différentes risquent de se répéter (*bis*) au lieu de se compléter. L'issue des affaires mentionnées au paragraphe 129 ci-dessus peut passer pour des illustrations de la concrétisation d'un tel risque.

134. De plus, ainsi qu'il a déjà été dit implicitement ci-dessus, même lorsque le lien *matériel* est suffisamment solide, la condition du lien *temporel* demeure et doit être satisfaite. Il ne faut pas en conclure pour autant que les deux procédures doivent être menées simultanément du début à la fin. L'État doit avoir la faculté d'opter pour la conduite des procédures progressivement si ce procédé se justifie par un souci d'efficacité et de bonne administration de la justice, poursuit des finalités sociales différentes et ne cause pas un préjudice disproportionné à l'intéressé. Toutefois, ainsi qu'il a déjà été précisé, il doit toujours y avoir un lien temporel. Ce lien doit être suffisamment étroit pour que le justiciable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs, et pour que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps (voir, comme exemple de lacune de ce type, *Kapetanios et autres*, précité, § 67), même dans l'hypothèse où le régime national pertinent prévoit un mécanisme 'intégré' comportant un volet administratif et un volet pénal distincts. Plus le lien temporel est ténu, plus il faudra que l'État explique et justifie les lenteurs dont il pourrait être responsable dans la conduite des procédures ».

B.13.3. Par son arrêt du 21 septembre 2017, la Cour de cassation a jugé que le principe *non bis in idem* s'applique en présence de deux procédures administratives distinctes :

« L'article 4.1 du Septième Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, tel qu'il est interprété par la Cour européenne des droits de l'homme, ne s'oppose pas à ce que des procédures administratives distinctes visant à l'application de sanctions fiscales, qui ont été engagées contre une seule et même personne et en raison des mêmes faits antérieurement à la clôture définitive de l'une d'entre elles, se poursuivent jusqu'à leur terme et aboutissent, le cas échéant, à la décision d'infliger une sanction, à condition que l'existence d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre ces procédures soit établie » (Cass., 21 septembre 2017, F.15.0081.N).

B.13.4. La juridiction *a quo* considère que les sanctions prévues par les dispositions en cause sont infligées à l'issue de procédures administratives distinctes et que, partant, le principe *non bis in idem* est susceptible de s'appliquer à ces procédures. Par un arrêt du 21 avril 2022, la Cour de cassation a jugé dans le même sens (Cass., 21 avril 2022, F.20.0156.N).

B.13.5. Il appartient dès lors à la Cour de vérifier si les critères dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme sont *a priori* remplis par les dispositions législatives en cause.

B.14.1. Il découle de ce qui est dit en B.2.1 et B.4 que les dispositions en cause poursuivent des buts complémentaires : même si les deux mesures revêtent un caractère répressif prédominant, l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 entend préserver les droits du Trésor, en ce qu'il est calculé sur la base des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement. En revanche, l'amende prévue par l'article 445 du CIR 1992 vise en premier lieu à faire acquérir au contribuable davantage de sens civique et à lui faire comprendre qu'il doit remplir ses obligations fiscales à l'avenir. En effet, l'amende peut sanctionner le seul fait de ne pas avoir introduit de déclaration dans le délai légal, indépendamment de l'importance, et même de l'existence, des revenus non déclarés. L'accroissement, quant à lui, dépend du montant de l'impôt, qui ne peut être fixé qu'une fois la base imposable déterminée. Partant, il faut considérer que les dispositions en cause concernent des aspects différents de l'acte préjudiciable à la société en cause devant la juridiction *a quo*.

B.14.2. Il convient ensuite de vérifier si le cumul des procédures en cause est une conséquence prévisible, aussi bien en droit qu'en pratique, du comportement réprimé. Dans ce cadre, le contrôle de la Cour porte sur la prévisibilité de ce cumul « en droit », qui découle en l'espèce de l'existence de sanctions de nature pénale prévues dans une seule et même législation. En ce qui concerne le risque de répétition lorsque les éléments de preuves sont recueillis et appréciés, celui-ci est *a priori* limité, dès lors que ces procédures sont conduites par la même autorité, à savoir l'administration fiscale.

Pour le surplus, il appartient à la juridiction *a quo* de vérifier si les procédures à l'origine du litige satisfont *in concreto* aux exigences de prévisibilité et si elles ont été conduites d'une manière qui évite autant que possible toute répétition lorsque les éléments de preuve sont recueillis et appréciés. Le cas échéant, elle peut choisir de n'appliquer qu'une des deux sanctions à l'infraction qu'elle a constatée.

B.14.3. En ce qui concerne la proportionnalité, il faut constater que les dispositions en cause prévoient que le Roi fixe les échelles d'amendes et d'accroissements, ce qui permet de tenir compte, lors de l'application de ces sanctions, de la gravité de l'infraction commise.

Ni l'article 26, § 1er, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989, ni aucune autre disposition constitutionnelle ou législative ne confèrent à la Cour le pouvoir de statuer, à titre préjudiciel, sur la constitutionnalité d'un arrêté royal. Il appartient à la juridiction *a quo* de vérifier si les échelles qui figurent dans les arrêtés royaux d'exécution des dispositions en cause tiennent compte du critère de proportionnalité précité.

Par ailleurs, l'application de chacune des sanctions précitées est entourée de plusieurs garanties. Ainsi, l'article 444, alinéas 2 à 4, du CIR 1992, tel qu'il est applicable dans l'affaire devant la juridiction *a quo*, précise qu'en l'absence de mauvaise foi, l'administration fiscale peut renoncer au minimum de 10 % d'accroissement, que le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés et que l'accroissement d'impôt ne s'applique pas si les revenus non déclarés n'atteignent pas 2 500 euros. D'autres garanties ont été fixées par arrêté royal.

B.14.4. Pour le surplus, il appartient à la juridiction *a quo* de vérifier concrètement si le cumul de sanctions en cause, à l'issue des procédures précitées, ne fait pas peser une charge disproportionnée sur le contribuable concerné au regard des circonstances de l'espèce.

B.15. Enfin, il revient également à la juridiction *a quo* d'examiner si ces procédures sont reliées par un lien temporel suffisamment étroit pour que le contribuable ne soit pas en proie à l'incertitude et à des lenteurs et pour que les procédures ne s'étalent pas trop dans le temps.

B.16. Les articles 444 et 445 du CIR 1992, dans leur version applicable au litige devant la juridiction *a quo*, sont compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme. Il n'y a pas d'arguments invoqués pour examiner la compatibilité de la disposition en cause avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la même Convention.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 444 et 445 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne violent pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 17 novembre 2022.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul