

11.5. De l'obligation de collaboration au droit de se taire

I. Application de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'homme en droit fiscal

I.1. L'applicabilité de la Convention européenne des Droits de l'homme au droit fiscal (ci-après « CEDH »), et plus particulièrement de l'article 6 consacrant le droit à un procès équitable, a fait l'objet d'une intense controverse.^{1 2}

Naguère, la jurisprudence belge quasiment constante écartait l'application des dispositions protectrices issues de la Convention au motif, peu convaincant, que les mots « *droits et obligations en matière civile* » figurant à l'article 6 CEDH devaient s'interpréter strictement et ne couvraient pas le contentieux fiscal.³

I.2. Sous les coups de boutoirs de la Cour européenne des Droits de l'homme, la jurisprudence interne a considérablement évolué ces dernières années.

Nos Cours et Tribunaux admettent désormais l'application de l'article 6 CEDH au droit fiscal pour autant que l'infraction puisse être qualifiée de pénale au sens de la Convention, cette qualification s'appréciant au regard de la nature de l'infraction ou de

son degré de gravité⁴ dès lors notamment que le « *caractère essentiellement punitif et dissuasif peut résulter du caractère disproportionné entre l'impôt éludé et l'amende fiscale infligée* ».⁵

La notion de sanction à caractère pénal possède, en droit supranational, un caractère autonome et n'est donc pas influencée par la nomenclature nationale ou la classification retenue en droit interne.

I.3. En raison du caractère directement applicable de l'article 6 de la CEDH et de la hiérarchie des normes de droit, cette disposition peut être invoquée par tout contribuable faisant l'objet d'une procédure en Belgique, même à l'encontre d'une disposition de droit interne, le caractère d'ordre public du droit fiscal cédant le pas devant le caractère supranational de la disposition précitée.

II. Obligation de collaboration en droit fiscal

II.1. Les différents codes et lois régissant la matière fiscale érigent en principe fondamental l'obligation, pour le contribuable, de collaborer aux enquêtes menées par l'administration fiscale, que ces investigations soient menées à son égard ou à l'égard de tiers, sans toutefois qu'en ce qui concerne ces derniers, le devoir de collaboration se mue en obligation générale de délation⁶

1 Pour un commentaire récent sur le sujet, voir O. Robijns, " Le droit à un procès équitable ou l'application de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'homme en matière de contestation d'impôt ", *R.T.F.B.*, 2009, n° 16, p. 31 et s.

2 Dans le cadre de la présente étude, nous évoquerons essentiellement l'article 6.2 de la CEDH qui dispose que " *Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie* " et constitue le fondement légal du droit de se taire.

3 C. Cardijn, H. Depret et M. Loockx écrivaient, en 1992, que " *les arguments ne manquent pas pour contester l'interprétation aussi étroite du texte qui a abouti à l'élimination des questions fiscales* " (Procédure fiscale contentieuse, Bruxelles, Bruylant, Edition 1992, p. 473, n° 428). Face à la constance de la jurisprudence sur le sujet, ces mêmes auteurs considéraient " *très peu probable d'espérer un revirement de cette jurisprudence* " (*op. cit.*, p. 473, n° 428). Force est de constater que l'histoire leur a donné tort sur ce point.

4 Cf notamment les arrêts Oztürk c. Allemagne du 21 février 1984, série A, n° 73, p. 21, § 49 et Bendenoun c. France du 24 février 1995, série A, n° 284, p. 20, § 47.

5 Voir, à ce sujet, 1. Brévière, " Le contrôle judiciaire des aIIendes TVA depuis les derniers arrêts de la Cour d'arbitrage et de la Cour de cassation ", *Pacioli*, n° 66 du 15 décembre 1999.

6 Voir, à ce sujet, J.P. Bours, « Etendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in C. *u.P.*, Actualités en droit fiscal, n° 111, p. 78.

Nous évoquerons principalement le devoir de collaboration s'imposant au contribuable faisant lui-même l'objet d'investigations fiscales. Certes, le tiers interpellé par l'administration fiscale encourt éventuellement une sanction à caractère pénal, mais il convient de rappeler que l'article 6 de la CEDH ne couvre que le droit de ne pas s'auto-incriminer.⁷

II.2. Le devoir de collaboration⁸ du contribuable implique que ce dernier doit, en principe:

- répondre à toute demande de renseignements de l'administration fiscale concernant l'application des impôts ou taxes dont elle est chargée d'assurer le paiement;
- communiquer à l'administration les documents et livres souhaités par celle-ci;
- laisser libre accès à ses locaux professionnels aux agents de l'administration fiscale.

L'absence de collaboration du contribuable peut entraîner une procédure de taxation d'office ainsi que des sanctions administratives et/ou pénales.

III. Evolution jurisprudentielle

III.1. La difficulté pour nos Cours et Tribunaux consiste à mettre en balance les obligations claires et précises de collaboration contenues dans les dispositions visées ci-dessus avec le droit absolu au silence de la personne suspectée d'une infraction pénale.

III.2. Nous l'avons écrit, le droit au silence n'a pas toujours été considéré comme applicable en droit fiscal⁹ et l'étendue exacte de ce droit ne fait pas nécessairement l'unanimité.

Encore récemment, le Tribunal de première instance de Mons considérait, suivi en cela par une partie de la doctrine, que « *durant la phase administrative, il n'existe pas de droit de se taire dans le chef du contribuable* », ce tribunal ajoutant que « *il n'est en droit de se taire que s'il s'agit pour l'administration de réunir les éléments nécessaires en vue du dépôt d'une plainte pénale, lorsqu'il est clairement soupçonné d'avoir commis une infraction* ». ¹⁰

Dans deux décisions rendues en 2004 et 2006¹¹, le Tribunal de première instance de Liège a considéré, pour sa part, que l'invocation par l'administration fiscale des dispositions de l'article 333 du Code des impôts sur le revenu et la notification d'indices de fraude suffisent à donner au dossier une connotation pénale permettant au contribuable d'invoquer le droit au silence, de sorte que l'administration ne peut infliger une amende en cas de refus de répondre.

Plus récemment, la Cour d'appel de Liège a prononcé deux arrêts consacrant le droit de se taire en réponse à une demande de renseignements, estimant que l'amende administrative infligée au contribuable en raison de son refus de répondre aux questions posées violait le droit au procès équitable instauré par l'article 6 de la CEDH et que ce même refus de répondre ne pouvait entraîner l'application d'une procédure de taxation d'office.¹²

7 Voir, notamment, F. Kutry, « Le droit au silence, les investigations de l'administration fiscale et l'enquête pénale », *J.T.*, 2008, p. 386 et s.

8 Découlant notamment des articles 315 et s. du Code des impôts sur le revenu et des articles 61 et suivants du Code TVA, les codes des droits d'enregistrement, de succession et la réglementation sur les douanes et accises comportant des dispositions similaires.

9 C. Cardijn, H. Depret et M. Looxkx écrivaient à cet égard qu'il leur paraissait « *très peu probable d'espérer un revirement de cette jurisprudence* » (*op. cit.*, p. 473, n° 428) déniait au contribuable le droit d'invoquer les principes découlant de la CEDH.

10 Civ. Mons, 15 janvier 2008, rôle n° 04/2989/A, www.fiscalnet.be

11 Civ. Liège, 30 novembre 2004, rôle n° 01/5663/A, www.fiscalnet.be et Civ. Liège, 23 mars 2006, *Fiscologue*, 19 mai 2006.

12 Liège, 3 décembre 2008, rôle n° 2007/RG/1364, www.fiscalnet.be et 31 mars 2010, rôle n° 2008/RG/1012, www.fiscalnet.be

Ces quelques décisions illustrent les deux grandes tendances actuelles de la jurisprudence sur le sujet.

IV. Tentative de synthèse et d'analyse critique

Compte tenu d'une jurisprudence encore divisée, il nous paraît utile de tenter de synthétiser l'état actuel de celle-ci au regard du principe du droit au silence.

IV.1. L'enjeu actuel n'est plus tant de savoir si le droit au silence s'applique au droit fiscal, la réponse étant assurément positive, que de connaître les limites à ce droit et les circonstances dans lesquelles il peut être invoqué.

IV.2. Nous pensons qu'une interprétation exacte du principe du droit au silence implique que celui-ci puisse, en droit de la procédure fiscale, être invoqué à tous les stades de la procédure et non seulement au cours de la phase judiciaire de celle-ci.

En effet, c'est au stade administratif que sont recueillis les éléments donnant lieu à taxation et, dans l'hypothèse où le dossier aboutit favorablement dès le stade de la réclamation, aucune procédure judiciaire *stricto sensu* n'a lieu.

Par conséquent, nous estimons ne pas pouvoir approuver la position stricte adoptée par le Tribunal de première instance de Mons et considérons que l'invocation du droit au silence ne se limite pas aux hypothèses où la procédure fiscale est conjointe à une procédure pénale, que cette dernière soit diligentée ou non par l'administration fiscale.

La jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'homme invite, du reste, à considérer que toute sanction administrative peut être considérée comme pénale, si elle répond aux critères retenus dans les différents arrêts prononcés sur cette question, de sorte que le droit au silence doit pouvoir être brandi par le contribuable menacé de sanctions prévues par les lois

fiscales et non uniquement par le Code pénal.

Point n'est donc besoin d'une procédure pénale *stricto sensu* pour que s'applique l'article 6 de la Convention.

IV.3. Il nous semble donc légitime que le droit de se taire puisse être invoqué par le contribuable suite à la notification d'indices de fraude au sens de l'article 333 du Code des impôts sur le revenu, dès lors que la mise en œuvre de cette procédure n'est autorisée à l'administration que si celle-ci estime que des infractions ont été commises avec intention frauduleuse, ce qui justifie le recours à l'arsenal fiscal à caractère pénal, notamment en termes d'accroissements d'impôt.

Nous estimons que, dès que le contexte de l'enquête administrative démontre l'intention de l'administration d'infliger des sanctions à caractère pénal, les principes du droit au procès équitable trouvent leur place dans le déroulement de la procédure.

IV.4. Nous nous demandons toutefois si le droit de se taire peut être invoqué à l'égard de toute demande de renseignements, généralement quelconque, émanant d'une autorité fiscale. Il n'est pas aisé de répondre à cette question, puisque c'est à notre estime le contexte dans lequel se déroule l'enquête fiscale qui justifiera ou non l'application des principes généraux évoqués dans la présente étude, notamment le caractère éventuellement général et exhaustif de la demande de renseignements.¹³

¹³ S'il ne nous semble pas que le contribuable puisse s'opposer à une demande de renseignements précise, portant sur un point concret de sa déclaration ou faisant suite à une information précise dont dispose l'administration, il nous paraît que l'attitude de cette dernière consistant à adresser des demandes de renseignement tout à fait générales peut être combattue par l'invocation du droit au silence, lorsque les circonstances le permettent au regard de la notion de sanction à caractère pénal.

Nous pensons utile de rappeler que tout accroissement ou majoration d'impôt ne constitue pas nécessairement une sanction à caractère pénal.¹⁴

La Cour d'appel de Liège, dans son arrêt précité du 31 mars 2010, semble considérer qu'un refus de répondre à une demande de renseignements ne peut en aucun cas entraîner l'ouverture d'une procédure de taxation d'office, la Cour considérant que « *raisonner autrement reviendrait à vider le droit au silence garanti par les conventions internationales signées par la Belgique de toute substance* ».¹⁵

Si une telle affirmation peut paraître téméraire de prime abord, il convient d'admettre qu'en pratique, les demandes de renseignement s'accompagnent d'un rappel des sanctions applicables en cas d'absence de réponse.¹⁶

L'on peut toutefois se demander si le recours à la taxation d'office constitue, en soi, l'application d'une sanction à caractère pénal, notamment lorsque l'administration n'inflige pas d'accroissement susceptible de revêtir un tel caractère.¹⁷

14 La jurisprudence admet généralement que le caractère pénal d'un accroissement ou majoration d'impôt est acquis lorsqu'il atteint ou excède 50 %, bien que la Cour Européenne des Droits de l'Homme ait pu considérer qu'un accroissement de 10 % peut avoir un caractère répressif.

15 Liège, 3 décembre 2008, *op. cit.*

16 En pratique, il est toujours fait état de la possibilité de recourir à la taxation d'office, moins souvent est-il fait mention des amendes administratives pouvant s'adjoindre à cette sanction de la taxation d'office.

17 Tel était le cas dans l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt prononcé le 31 mars 2010 par la Cour d'appel de Liège, sans que la Cour y voit un argument permettant d'écarter le droit au silence qu'avaient évoqué les contribuables.

Ce ne paraît pas être la position adoptée par la Cour européenne des Droits de l'homme⁽¹⁸⁾ qui ne semble pas voir dans l'article 6 de la CEDH un obstacle au devoir de collaboration du contribuable. Toutefois, la Cour n'admet pas que les informations qui seraient ainsi collectées par l'administration fiscale puissent être par ailleurs utilisées dans le cadre d'une procédure pénale *stricto sensu*.¹⁹

Plus fondamentalement, la position adoptée notamment par la Cour d'appel de Liège remet en cause l'ensemble du système de perception des impôts, lequel est fondé sur la participation plus ou moins volontaire du contribuable.

V. Conclusion

Nul doute que cette matière extrêmement vivante fera encore couler de l'encre au cours des prochaines années, tant les questions sont d'importance.

Dans ces circonstances, une intervention du législateur ne serait pas superflue afin de remédier à une situation d'insécurité juridique préjudiciable aux contribuables confrontés à des législations contradictoires.

18 Voir F. Kuty, *op. cit.*, évoquant les arrêts Allen c. Royaume Uni du 10 septembre 2002 (décision sur la recevabilité) et Rodriguez-Porto Perez c. Espagne du 22 mars 2005, cités en notes *sub* 8 et 11.

19 Arrêt Saunders c. Royaume Uni du 17 décembre 1996, cité par F. Kuty.