# Cour constitutionnelle (Cour d'Arbitrage): Arrêt du 3 avril 2014 (Belgique). RG 61/2014

* Date : 03-04-2014
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20140403-5
* Role number : 61/2014

La Cour constitutionnelle,
composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,
après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :
I. Objet du recours et procédure
Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 avril 2013 et parvenue au greffe le 22 avril 2013, l'ASBL « Ligue des Contribuables », dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, rue Lens 13, a introduit un recours en annulation des articles 2, 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales (publiée au Moniteur belge du 22 octobre 2012).
(...)
II. En droit
(...)
B.1. La partie requérante poursuit l'annulation, d'une part, de l'article 2 et, d'autre part, des articles 3, 4, 14 et 15 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe ' una via ' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales ».
Quant à l'article 2 de la loi attaquée
B.2.1. L'article 2 de la loi attaquée dispose :
« L'article 29 du Code d'instruction criminelle, modifié en dernier lieu par la loi du 23 mars 1999, est complété par un alinéa 3 rédigé comme suit :
' Le directeur régional visé à l'alinéa 2 ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation. ' ».
B.2.2. Cette disposition trouve son origine dans une proposition de loi, amendée au cours des travaux parlementaires. Cette proposition fut justifiée de la manière suivante :
« La lutte contre la fraude fiscale requiert une concertation mutuelle entre le directeur régional et les magistrats du ministère public qui exercent les poursuites, et leurs collaborateurs respectifs. Dès lors que ce type de fraude fiscale se manifeste dans des dossiers concrets, pour garantir l'efficacité et l'effectivité de cette concertation en fonction de la lutte contre la fraude, cette concertation doit pouvoir avoir lieu sur la base de dossiers concrets. Cet article permet cette concertation mutuelle.
Cette concertation vise à permettre au procureur du Roi d'apprécier, en vertu de son pouvoir constitutionnel, la nécessité de procéder à une information ou de requérir instruction, et de déterminer si les faits peuvent donner lieu à des poursuites individuelles dans le cadre du dossier de fraude fiscale. A l'issue de cette concertation, il sera déterminé, conformément au principe ' una via ', si le dossier de fraude suivra la voie administrative ou la voie pénale.
Si on suit la voie administrative, les administrations fiscales poursuivront et sanctionneront elles-mêmes la fraude dans un dossier fiscal. Si on suit la voie pénale, c'est le ministère public qui enquêtera sur la fraude fiscale et la poursuivra sur le plan pénal. Dans ce cas, les administrations fiscales se limiteront à constater la dette fiscale, sans appliquer de sanctions administratives.
La concertation nécessaire ne peut toutefois être considérée comme un élément de la procédure, ni limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public.
La concertation doit donc être considérée comme une concertation de travail qui a lieu préalablement à la prise de mesures effectives contre l'infraction fiscale et donc pas comme un acte de procédure » (Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/001, p. 9).
B.2.3. Il fut encore souligné à cet égard :
« Dans son avis n° 47 426/2 du 9 décembre 2009, le Conseil d'Etat a répété une nouvelle fois que l'immixtion dans l'organisation des services d'administration générale n'était possible que dans le respect de la répartition des compétences - ancrée dans la Constitution - entre le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif si des circonstances exceptionnelles le justifiaient ou si cela concernait des dispositions qui, selon la Constitution, ne peuvent être fixées que par le législateur.
Par ailleurs, cet avis rappelle les compétences respectives des pouvoirs exécutif et judiciaire [...].
[...]
La Cour constitutionnelle a souligné dans son arrêt n° 52/97 du 14 juillet 1997 que les directives en matière de politique criminelle ' (peuvent) contenir des modalités et critères généraux pour l'exécution de la politique de recherche et de poursuite '. Elles ne peuvent cependant pas ' conduire à la neutralisation d'une loi ou impliquer que le ministre de la Justice exerce un droit d'injonction négatif individuel '.
L'organisation du principe una via sur la base duquel l'on décide si un dossier de fraude fiscale doit être traité par la voie administrative ou doit faire l'objet de poursuites au pénal, devra donc toujours être confronté aux dispositions constitutionnelles précitées. A cet effet, tout critère préalablement imposé limitera le pouvoir d'appréciation du Ministère public par exemple à la composante morale du fait punissable, du montant de l'impôt éludé ou de la circonstance de récidive et se heurtera donc à l'article 151 de la Constitution.
Pour n'appliquer qu'une sanction administrative, le Conseil d'Etat estime qu'en principe l'on ne peut accepter que le choix revienne en premier lieu à l'administration. Ceci induirait que, si l'administration décidait d'imposer une sanction administrative, le ministère public ne pourrait plus procéder à des poursuites.
En outre, il convient de tenir compte du fait que si l'on attribue à un organe de concertation composé de fonctionnaires un pouvoir d'appréciation en matière de poursuites pénales, ces fonctionnaires ne peuvent pas être considérés - contrairement aux magistrats du ministère public - comme ne relevant pas de l'autorité hiérarchique du ministre et, partant, du pouvoir exécutif (avis du CdE 11 461/1).
[...]
L'application du principe una via a pour but d'organiser efficacement la lutte contre la fraude fiscale afin d'éviter le double emploi des moyens publics. Il est dès lors nécessaire que le fonctionnaire titulaire d'un grade de directeur ou d'un grade supérieur qui participe à la concertation puisse se faire assister par les fonctionnaires qui assurent le traitement du dossier individuel ou qui disposent d'une expertise dans le domaine du phénomène de fraude étudié.
Cette concertation entre les autorités judiciaires, policières et fiscales sera possible moyennant le respect des principes généraux du droit et sur la base du principe de subsidiarité et du principe non bis in idem.
Le principe de subsidiarité implique que la recherche, en ce compris la constatation de fraude fiscale et la dette fiscale et du recouvrement, reste du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent. Si ces moyens légaux devaient ne pas suffire pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi.
Par ailleurs, toutes les infractions aux lois fiscales qui sont commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire constituent des infractions pénales. La recherche et les poursuites du chef de ces infractions relèvent dès lors respectivement de la compétence de la police et du ministère public. C'est ainsi qu'il peut arriver qu'une même infraction fiscale soit sanctionnée en application de la procédure fiscale tout en faisant l'objet de poursuites en application de la procédure pénale. Il s'agit d'un cas de chevauchement qui, outre le fait qu'il est inefficace par rapport au déploiement de différents moyens publics limités pour un même dossier de fraude, peut s'avérer contraire au principe non bis in idem notamment lorsque les administrations fiscales imposent une amende administrative et que, dans le même temps, la justice prononce des sanctions pénales. Le caractère obligatoire de ce principe a été précisé le 10 février 2009 dans l'arrêt ZOLOTOUKHINE de la Grande Chambre de la Cour européenne des droits de l'homme. Dans cette affaire, les poursuites engagées au pénal qui concernaient principalement une même infraction pour laquelle l'intéressé avait déjà fait l'objet d'une sanction administrative, ont été considérées comme une violation de l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH).
Les administrations fiscales disposent du savoir-faire, des moyens et des fonctionnaires pour, à la lumière des faits constatés, déterminer de manière rapide et efficace l'impôt éludé et l'enrôler. En outre, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire sont plus étendus que ceux dont disposent les administrations fiscales de sorte qu'au sein de la concertation prévue, une répartition des dossiers de fraude fiscale peut être réalisée :
- d'une part, les dossiers de fraude fiscale relativement simple dans le cadre desquels les moyens légaux de l'administration fiscale s'avèrent suffisants pour lutter contre la fraude;
- et, d'autre part, les dossiers de fraude fiscale, qui nécessitent les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire.
Conformément aux dispositions de la Constitution et du Code judiciaire, le ministre de la Justice arrête les directives de politique criminelle, y compris en matière de politique de recherche et de poursuite après avoir pris l'avis du Collège des procureurs généraux. C'est donc dans le cadre de la politique criminelle du ministre de la Justice et du Collège des procureurs généraux qu'un dossier de fraude fiscale ou un dossier où le contribuable collabore pleinement à l'établissement et au paiement de l'impôt éludé sera traité par l'administration fiscale et sanctionné au moyen des sanctions administratives prévues.
Par contre, un dossier de fraude fiscale plus grave ou un dossier de véritable fraude organisée fera l'objet de poursuites pénales assorties de sanctions pénales. Si l'on opte directement pour la voie pénale, les administrations fiscales se borneront à constater l'impôt éludé sans imposer de sanction administrative » (Doc. parl., 2011-2012, DOC 53-1973/001, pp. 4-7).
B.2.4. Au cours de la discussion de la proposition de loi au Sénat, il fut encore souligné :
« Le but est donc que la concertation instaurée par l'article 2 du projet de loi qui complète l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, ait lieu aussi tôt que possible dans la procédure, afin que le directeur régional et les magistrats du ministère public qui diligentent les poursuites puissent convenir d'imposer ou non des amendes administratives. [...]
[...]
[...] La concertation permettra précisément d'éviter l'imposition de l'amende administrative qui risque de compromettre des poursuites pénales ultérieures. Si la concertation fonctionne bien, il en résultera que les instances judiciaires disposeront de la capacité et du temps nécessaires pour creuser les dossiers de fraude fiscale grave sur lesquels le juge pénal aura à statuer par la suite.
[...]
[...] L'idée de l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle est donc que la concertation ait lieu avant l'engagement de poursuites pénales. Il faut évidemment se baser sur l'indépendance constitutionnelle et l'autonomie dont jouit le procureur du Roi. Dès l'instant où le ministère public requiert un juge d'instruction, il devient difficile d'encore organiser une concertation. Ce sont alors les articles 460 à 463 du CIR 92 qui sont d'application. [...] [Le] projet de loi « una via » vise, par la concertation prévue à l'article 29, alinéa 3, en projet du Code d'instruction criminelle, à imprimer au dossier une direction qui sera soit administrative fiscale, soit judiciaire. Une fois qu'un juge d'instruction a été requis, il n'est juridiquement plus possible de suivre la voie administrative fiscale. C'est impossible dans le système de notre droit pénal actuel.
[...]
[S'il y a] au parquet, à la suite d'une lettre anonyme ou de tout autre fait, un commencement de dossier fiscal dont le parquet estime qu'il donne lieu à la poursuite d'une information et que le parquet a recours aux pouvoirs des services de police pour poursuivre cette enquête - alors qu'il est clair depuis le début qu'il s'agit d'infractions qui devraient plutôt donner lieu à une amende administrative - le dossier doit pouvoir être traité lors de la concertation en question. Il s'agit en effet dans ce cas d'un dossier qui a donné lieu à l'ouverture d'une information mais pour lequel il apparaît, à l'issue de la concertation, que la voie administrative peut être suivie.
[...]
[...] Une fois que le choix a été fait, il est définitif. Le but du nouveau système n'est pas d'organiser plusieurs moments de concertation afin de discuter d'un même dossier. La concertation sert à déterminer la voie qui devra être suivie par un dossier déterminé: soit la voie administrative fiscale, soit la voie judiciaire » (Doc. parl., Sénat, 2011-2012, n° 5-1592/3, pp. 41-46).
B.3.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Cette partie reproche au législateur d'avoir instauré une différence de traitement discriminatoire en ne fixant pas de critère de distinction suffisamment précis qui permette de déterminer les hypothèses dans lesquelles les contribuables soupçonnés de fraude fiscale seront soit poursuivis pénalement soit sanctionnés administrativement.
B.3.2. Il ressort des travaux préparatoires de la disposition attaquée, cités en B.2.2, que c'est à dessein que le législateur n'a pas établi de critère de distinction contraignant qui permette de déterminer, de manière générale et abstraite, les types d'infractions fiscales qui sont soit poursuivis par le ministère public, soit sanctionnés par l'administration fiscale.
Il n'en demeure pas moins que seules les infractions fiscales commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire peuvent faire l'objet tant de poursuites pénales que d'une sanction administrative, si bien que seuls les contribuables soupçonnés de fraude fiscale peuvent se trouver confrontés à une incertitude quant à la voie répressive (pénale ou administrative) qui sera mise en oeuvre à leur encontre. Inversement, l'infraction fiscale commise sans intention frauduleuse ou dessein de nuire n'est pas pénalement réprimée et la personne qui en est suspectée ne peut dès lors être sanctionnée qu'administrativement.
B.3.3. Il ne saurait être reproché au législateur de ne pas avoir instauré une répartition, générale et abstraite, des types de fraude fiscale qui relèvent soit de la compétence de l'administration fiscale soit du ministère public.
B.3.4. La disposition attaquée ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution puisque pour tous les contribuables soupçonnés de fraude fiscale, il existe une même possibilité de choix quant à la voie répressive qui sera suivie.
B.4. Le premier moyen n'est pas fondé.
B.5. La partie requérante critique encore, dans un second moyen, la différence de traitement créée par la disposition attaquée en ce qu'elle conférerait à l'administration fiscale un rôle important dans la détermination des dossiers de fraude fiscale qui seront poursuivis pénalement. Aucun autre plaignant ne jouerait un tel rôle dans le déroulement de la phase préliminaire des poursuites pénales et aucune personne suspectée d'avoir commis une infraction autre que fiscale ne serait confrontée à une telle concertation entre le ministère public et le plaignant, future partie civile éventuelle.
B.6.1. La mise sur pied d'une procédure grâce à laquelle le ministère public et l'administration fiscale se concertent sur la voie répressive (pénale ou administrative) la plus adéquate à suivre dans un dossier particulier de fraude fiscale s'inscrit dans la marge d'appréciation que l'article 151, § 1er, de la Constitution reconnaît au législateur, d'autant plus que cette concertation, quelle qu'en soit l'issue, ne saurait empêcher le procureur du Roi de poursuivre pénalement les faits à propos desquels elle a été menée.
Inversement, le procureur du Roi n'est pas davantage tenu d'ouvrir une information judiciaire à l'égard des faits qui ont été portés à sa connaissance par l'administration fiscale au cours de la concertation organisée par la disposition attaquée. Par ailleurs, il dispose de la possibilité de mener ensuite les investigations nécessaires afin de corroborer, le cas échéant, les informations qui lui ont été transmises par l'administration fiscale et n'est donc pas dépendant de ces informations.
B.6.2. Il s'ensuit que la disposition attaquée ne prive pas le ministère public du droit d'exercer ou non les poursuites.
B.6.3. En outre, les infractions fiscales portent atteinte à l'ensemble de la collectivité en privant l'autorité des moyens nécessaires à son bon fonctionnement.
B.7. En raison des différences essentielles existant entre le plaignant de droit commun et l'administration fiscale, la différence de traitement attaquée n'est pas sans justification raisonnable.
B.8. Le second moyen n'est pas fondé.
Quant aux articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée
B.9.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée disposent :
« Art. 3. L'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par l'arrêté royal du 20 juillet 2000, est complété par un alinéa 5 rédigé comme suit :
' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend l'accroissement d'impôt définitivement non exigible. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. '
Art. 4. L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 28 décembre 2011, est complété par un alinéa nouveau rédigé comme suit :
' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique conformément à l'article 460. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ' ».
« Art. 14. L'article 72 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié en dernier lieu par la loi du 22 juillet 1993, est complété par un alinéa 2 rédigé comme suit :
' Sans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique visée à l'article 74. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription. ' ».
B.9.2. Ces dispositions proviennent d'amendements à la proposition de loi initiale, qui ont été justifiés de la manière suivante :
« L'amendement proposé permet de préciser le moment à partir duquel l'accroissement d'impôt devient non exigible. Ce moment est celui de la saisine du juge correctionnel. Aussi la mesure de classement sans suite prise par le ministère public n'exercera pas d'influence sur l'exigibilité de l'accroissement d'impôt.
L'amendement proposé prévoit par ailleurs expressément la levée de la suspension de l'exigibilité de l'accroissement d'impôt. Ainsi, l'administration peut exiger le paiement d'un accroissement d'impôt (et éventuellement exercer des mesures d'exécution forcée) à l'encontre d'une personne qui fait l'objet de l'action publique intentée par le ministère public mais qui bénéficie d'une ordonnance de non-lieu.
L'amendement proposé prévoit en outre la suspension de la prescription de l'action en recouvrement à l'égard d'un accroissement d'impôt dont l'exigibilité est suspendue par l'intentement de l'action publique et précise que l'ordonnance de non-lieu met un terme à la suspension de la prescription. Cette mesure évite que l'accroissement d'impôt ne soit prescrit en raison de la durée de l'instruction judiciaire » (Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/004, p. 2. Voy. aussi ibid., pp. 3 et 5).
B.9.3. Au cours de la discussion en commission, un représentant du ministre des Finances précisa encore :
« Les règles de procédure concrètes seront réglées, dans le respect de l'autonomie du ministère public, par le biais de circulaires des ministres des Finances et de la Justice. Il faudra ainsi veiller à ce que le fisc soit informé du nom de la personne physique ou morale, des faits pénalement punissables qui font l'objet de l'action ou de la saisine du tribunal correctionnel » (Doc. parl., Chambre, 2011-2012, DOC 53-1973/005, p. 8).
B.10. L'article 15 de la loi attaquée dispose :
« Art. 15. Dans l'article 74 du même Code, remplacé par la loi du 4 août 1986 et modifié par les lois des 28 décembre 1992 et 15 mars 1999, les §§ 2 et 3 sont remplacés par ce qui suit :
' § 2. Le ministère public ne peut pas engager de poursuites s'il a pris connaissance des faits à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle.
Toutefois, le ministère public peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle.
§ 3. Sans préjudice de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle, le procureur du Roi peut, s'il engage des poursuites pour des faits pénalement punissables aux termes du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, demander l'avis du directeur régional compétent. Le procureur du Roi joint à sa demande d'avis les éléments de fait dont il dispose. Le directeur régional répond à cette demande dans les quatre mois de la date de sa réception.
En aucun cas, la demande d'avis n'est suspensive de l'action publique. ' ».
B.11.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles ne poursuivraient pas de manière pertinente l'objectif consistant à éviter l'exercice parallèle des investigations fiscales et pénales et en ce que, d'autre part, elles créeraient une différence de traitement entre les contribuables, seuls certains d'entre eux étant confrontés à une double investigation, pénale et fiscale.
B.11.2. La Cour relève tout d'abord que l'objectif invoqué par la partie requérante à l'appui de son moyen n'est pas, contrairement à ce qu'elle soutient, poursuivi par les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée, mais bien par son article 2.
Comme le relève le Conseil des ministres, les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée visent en effet la situation dans laquelle des poursuites pénales ont lieu après l'infliction d'une sanction administrative, soit précisément l'hypothèse où il y a pu avoir un cumul des investigations fiscales et pénales, que la concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée n'ait pas eu lieu ou qu'ayant eu lieu, elle n'ait pas permis de déterminer la voie répressive qu'il convenait de retenir.
Quant à l'article 15 de la loi attaquée, il est tout aussi étranger à l'objectif dont la partie requérante fait état puisque cet article entend uniquement permettre au ministère public d'utiliser les éléments de fait qui ont été portés à sa connaissance au cours de la concertation avec l'administration fiscale et de solliciter, au cours des poursuites pénales qu'il intente, l'avis du directeur régional compétent.
B.11.3. De surcroît, s'il est vrai qu'en adoptant la procédure de concertation visée à l'article 2 de la loi attaquée, le législateur cherchait à éviter un cumul des investigations administratives et pénales, un tel objectif devait être concilié, comme il a été exposé en B.2.3, avec d'autres impératifs également pris en compte par le législateur, comme le principe de subsidiarité - en vertu duquel il appartient, en règle, à l'administration fiscale d'entamer les investigations même à l'égard de faits susceptibles d'être qualifiés de fraude fiscale - et la volonté de garantir au ministère public la faculté de statuer sur l'opportunité de poursuivre pénalement un dossier de fraude fiscale déterminé.
B.11.4. Enfin, les dispositions attaquées n'établissent aucune différence de traitement entre les contribuables soupçonnés de fraude fiscale qui, tous, s'exposent au risque de faire l'objet, le cas échéant, de mesures d'investigations tant de la part du fisc que du ministère public.
B.12. Le premier moyen n'est pas fondé.
B.13.1. Les deuxième et troisième moyens dirigés contre les articles 3, 4, 14 et 15 de la loi attaquée font grief à ces dispositions de violer les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution en ce que, d'une part, elles créeraient des discriminations dans l'application du principe non bis in idem et en ce que, d'autre part, elles violeraient ledit principe.
B.13.2. L'article 15 de la loi attaquée ne règle pas le cumul des poursuites ou des sanctions pénales et administratives. Cet article est, partant, étranger aux critiques formulées par ces moyens.
Dans la mesure où ils portent sur l'article 15 de la loi attaquée, les deuxième et troisième moyens de la partie requérante sont dès lors irrecevables.
B.14. Une différence de traitement qui prive certaines personnes du bénéfice du principe non bis in idem n'est pas susceptible de justification en raison de la nature même du principe en cause. Rien ne pourrait en effet justifier qu'une catégorie de personnes se voie refuser l'application du principe non bis in idem alors que les conditions de cette application sont réunies.
B.15.1. En vertu du principe général de droit non bis in idem, garanti également par l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, nul ne peut être poursuivi ou puni une seconde fois 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 chaque pays ». Ce principe est également consacré par l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, entré en vigueur à l'égard de la Belgique le 1er juillet 2012 et, dans son champ d'application, par l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.
Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le principe non bis in idem interdit « de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde ' infraction ' pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, Zolotoukhine c. Russie, § 82).
B.15.2. Comme le relève la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 4 du Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme énonce une garantie qui « entre en jeu lorsque de nouvelles poursuites sont engagées et que la décision antérieure d'acquittement ou de condamnation est déjà passée en force de chose jugée » (CEDH, grande chambre, 10 février 2009 précité, § 83; 20 novembre 2012, Pacifico c. Italie, § 73).
B.16.1. L'amende fiscale prévue à l'article 445 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et à l'article 70 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) 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 Septième Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.
B.16.2. En outre, l'amende fiscale prévue à l'article 445 du CIR 1992 et à l'article 70 du Code de la TVA et la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 et à l'article 73 du Code de la TVA répriment des faits qui sont en substance identiques, quand bien même les articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA requièrent, pour l'application de la sanction pénale qu'ils prévoient, que soit constatée une intention frauduleuse ou un dessein de nuire (voy., à cet égard, CEDH, 16 juin 2009, Ruotsalainen c. Finlande, § 56). Il en va de même de l'accroissement d'impôt prévu à l'article 444 du CIR 1992 et de la sanction pénale prévue à l'article 449 du CIR 1992 qui peuvent, tous deux, sanctionner un défaut de déclaration ou une déclaration incomplète ou inexacte de la part du contribuable.
B.17.1. Il s'ensuit que l'amende administrative ou l'accroissement d'impôt infligés de façon définitive au contribuable s'opposent à la menée de nouvelles poursuites pénales à son encontre pour des faits qui, comme les incriminations contenues aux articles 449 du CIR 1992 et 73 du Code de la TVA, sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a déjà été condamné.
Une sanction administrative acquiert un caractère définitif après l'écoulement du délai prévu pour introduire les recours ordinaires contre cette décision ou après l'exercice desdits recours (CEDH, grande chambre, 10 février 2009, Zolotoukhine c. Russie, §§ 107-108).
Ainsi la Cour de cassation a-t-elle jugé :
« L'exigence que le premier jugement ou la première sanction au moment du second jugement ou de la seconde sanction soit définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de l'Etat implique, en ce qui concerne les sanctions prononcées par les autorités fiscales en matière d'impôts des personnes physiques, que ces sanctions ne puissent plus être contestées par une réclamation auprès des autorités fiscales ni davantage au moyen d'un recours ordinaire devant le juge » (Cass., 3 janvier 2012, P.11.0894.N., pt. 14).
B.17.2. A compter de ce moment, le contribuable ne peut dès lors plus être poursuivi pénalement pour des faits qui sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement, les poursuites pénales pouvant débuter dès la phase de l'information judiciaire.
En effet, l'infliction, par une décision définitive, d'une amende ou d'un accroissement d'impôt présentant, comme en l'espèce, un caractère pénal doit nécessairement, en raison du principe non bis in idem, conduire à l'extinction des poursuites subséquentes dirigées contre la même personne et à propos de faits qui sont en substance identiques.
Il découle de ce principe qu'une information judiciaire ne peut être ouverte. Si une telle information était déjà en cours, il appartiendrait au ministère public de la classer sans suite. Le ministère public ne peut plus saisir un juge d'instruction. Si une instruction judiciaire était déjà en cours, il appartiendrait à la juridiction d'instruction d'y mettre fin par une décision de non-lieu. Les juridictions de fond ne peuvent plus être saisies et si elles l'étaient déjà, elles ne pourraient que constater l'irrecevabilité ou l'extinction de l'action publique.
En revanche, si des faits nouveaux apparaissaient, après que la sanction administrative a acquis un caractère définitif, indiquant que l'ampleur de la fraude est plus vaste que celle découverte à l'origine, le principe non bis in idem ne s'opposerait pas à ce que des poursuites pénales soient intentées à l'égard du contribuable concerné, pour autant qu'il ne s'agisse pas de faits en substance identiques à ceux pour lesquels il a fait l'objet de la sanction administrative.
B.18.1. Les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée prévoient que l'exigibilité de l'amende fiscale ou de l'accroissement d'impôt prononcé à l'encontre d'un contribuable est suspendue à compter du moment où le ministère public exerce, contre ce même contribuable, l'action publique, conformément à l'article 460 du CIR 1992 ou à l'article 74 du Code de la TVA.
Si les juridictions d'instruction saisies par le ministère public adoptent une ordonnance de non-lieu, il est mis fin à la suspension de l'exigibilité des amendes et accroissements fiscaux prononcés contre le contribuable. Inversement, lorsque le contribuable est renvoyé devant le tribunal correctionnel par le ministère public ou par l'ordonnance de renvoi de la chambre du conseil, les amendes fiscales et les accroissements d'impôts deviennent définitivement non exigibles.
B.18.2. Il s'ensuit que le prononcé, même à titre définitif, d'une amende fiscale ou d'un accroissement d'impôt, à l'encontre du contribuable, n'a pas pour effet d'empêcher que celui-ci fasse l'objet de poursuites pénales subséquentes, voire qu'il soit renvoyé devant une juridiction de jugement, même lorsque les faits qui lui sont reprochés sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a été condamné administrativement.
B.18.3. Le législateur a donc méconnu le principe non bis in idem en permettant au ministère public d'engager des poursuites pénales (en ouvrant ou en ne clôturant pas une information judiciaire ou en mettant en mouvement l'action publique) contre une personne qui a déjà fait l'objet, pour des faits en substance identiques, d'une sanction administrative, à caractère pénal, devenue définitive, ainsi qu'en autorisant que cette personne soit renvoyée, en raison de faits en substance identiques, devant une juridiction pénale ou, si cette juridiction était déjà saisie, en lui permettant de continuer l'examen de la cause.
B.18.4. Il s'ensuit que les articles 3, 4 et 14 de la loi attaquée violent les articles 10 et 11 de la Constitution.
B.19. Le troisième moyen ne pouvant aboutir à une annulation plus étendue, il n'y a pas lieu de l'examiner.
Par ces motifs,
la Cour
- annule les articles 3, 4 et 14 de la loi du 20 septembre 2012 « instaurant le principe ' una via ' dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales »;
- rejette le recours pour le surplus.
Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 3 avril 2014.
Le greffier,
F. Meersschaut
Le président,
J. Spreutels